

**T.C.
HARRAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**İŞLETMELERDE İÇ DENETİM SÜRECİ VE TARIM-HAYVANCILIK
SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA :
HARRANOVA BESİ VE TARIM ÜRÜNLERİ A.Ş. ÖRNEĞİ**

DANIŞMAN

DOÇ. DR. FERİT KÜÇÜK

HAZIRLAYAN

MEHMET UĞUR İNCİ

**ŞANLIURFA
2012**

**T.C.
HARRAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**İŞLETMELERDE İÇ DENETİM SÜRECİ VE TARIM-HAYVANCILIK
SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA :
HARRANOVA BESİ VE TARIM ÜRÜNLERİ A.Ş. ÖRNEĞİ**

DANIŞMAN

DOÇ. DR. FERİT KÜÇÜK

HAZIRLAYAN

MEHMET UĞUR İNCİ

**ŞANLIURFA
2012**

Doç.Dr.Ferit KÜÇÜK danışmanlığında, Mehmet Uğur İNCİ'nin hazırladığı "İşletmelerde İç Denetim Süreci ve Tarım-Hayvancılık Sektöründe Bir Uygulama : Harranova Besi ve Tarım Ürünleri A.Ş. Örneği" konulu bu çalışma 06.10.2012 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından İşletme Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman : Doç.Dr. Ferit KÜÇÜK

Üye : Yard.Doç.Dr. M.Nedim BAYUK

Üye : Yard.Doç.Dr.Mahmut İNAN

Bu Tezin İşletme Anabilim Dalında Yapıldığını ve Enstitümüz Kurallarına Göre Düzenlendiğini Onaylarım.


Prof. Dr. Recep ÇİĞDEM
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü V.

Not: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunundaki hükümlere tabidir.



T.C.
HARRAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Enstitünüz İŞLETME Anabilim Dalına bağlı İŞLETME Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisiyim. Hazırlamış olduğum :

“İŞLETMELERDE İÇ DENETİM SÜRECİ VE TARIM-HAYVANCILIK SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA : HARRANOVA BESİ VE TARIM ÜRÜNLERİ A.Ş.ÖRNEĞİ ” konulu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara uygun olarak toplanıp sunulduğunu, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağımı gösterdiğimi beyan ederim.

(06.10.2012)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

MEHMET UĞUR İNCİ

İmzası

YAZIŞMA ADRESİ:

Veysel Karani Mh.Tandoğan Cd.

Elçi Apt. Kat.3 No.6

ŞANLIURFA

Tlf. Kod. (0. 414) 312.38.07

ÖNSÖZ

Günümüzde sağlıklı işletme yapısını oluşturmak isteyen idareciler birçok sorunla karşılaşmaktadır, bu sorunların tespiti ve çözüm üretmek konusunda kendileri için oluşturulacak sağlıklı verilere olan ihtiyaçlarını gidermek konusundaki en önemli sıkıntıları işletmelerinin sağlıklı bir iç denetim mekanizmasının olmayışıdır. İç denetim doğru kararlar almak açısından bir işletme için vazgeçilmez bir unsurdur. Yönetim sisteminden üretimin her aşamasına kadar denetlemenin olmazsa olmaz olduğu günümüzde araştırmamıza konu olan iç denetim daha da önem kazanmaktadır. Geleceğe yönelik yatırım yapan ve büyümek isteyen tüm işletmeler iç denetim anlayışını benimsemek ve uygulamak zorunda kalacaklardır. Ağırlıklı olarak tarım ve hayvancılık sektörüne yönelik bu çalışmamızla hem iç denetim kavramının ne anlama geldiği konusunda hem de sektörün içerisinde bir firmada yapılan iç denetleme çalışması ile bu konuda çalışma yapmak isteyen araştırmacılara fikir verilmektedir.

Çalışmanın meydana gelmesinde bilgi, tecrübe ve yönlendirmelerinden yararlandığım danışmanım Doç. Dr. Ferit KÜÇÜK'e ve diğer değerli bölüm hocalarıma, görüşlerini esirgemeyip şirket içi uygulanma aşamasında bana yardımcı olan Nazım AVŞAR'a (Harranova A.Ş, Şirket Müdürü), Harun ORTAÇ'a (Koç Holding A.Ş. , Kıdemli Denetim Uzmanı) ,Reşat DOĞAN'a (Harranova A.Ş Muhasebe Birim Sorumlusu), kaynak temini konusunda bana destek olan Öğr.Gör. Veysel ASOĞLU'na (Harran Üniversitesi,Siverek MYO) , ayrıca çalışmama uygun ortamı sağlayan Eşime ve oğullarım Boran ve Samed'e teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
KISALTMALAR	v
TABLolar	vi
EKLER.....	vii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI

	Sayfa No
1.1.Denetimin Tanımı ve İşletmeler Açısından Önemi.....	2
1.1.1 Denetimin Tanımı.....	2
1.1.2 Denetimin İşletmeler Açısından Önemi	3
1.2. Denetimin Tarihçesi.....	5
1.3. Denetim Türleri	6
1.3.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	6
1.3.1.1. Mali Tablolar Denetimi.....	7
1.3.1.2. Uygunluk Denetimi.....	7
1.3.1.3. Faaliyet Denetimi.....	7
1.3. 2. Denetçi ile İşletme Arasındaki Örgütsel İlişki Yönünden Denetim Türleri.....	8
1.3.2.1. İç Denetim.....	8
1.3.2.2. Dış Denetim.....	8
1.3.2.2.1. Bağımsız Denetim.....	9
1.3.2.2.2. Kamu Denetimi.....	9
1.3. 3 Yapılış Nedenine Göre Denetimler.....	10
1.3.3.1. Zorunlu Denetim.....	10
1.3.3.2. İsteğe Bağlı Denetim.....	10
1.3.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim.....	10
1.3.4.1. Sürekli Denetim (Devamlı Denetim)	10
1.3.4.2. Ara Denetim.....	11
1.3.4.3. Son Denetim.....	11
1.4. Denetimin İlkeleri.....	11
1.4.1. Bağımsızlık İlkesi.....	11
1.4.2. Yasallık İlkesi.....	12
1.4.3. Nesnellik, Tarafsızlık İlkesi.....	13
1.4. 4. Dürüstlük İlkesi.....	13
1.5.Denetim Standartları	13
1.5.1.Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	14
1.5.1.1. Genel Standartlar.....	14
1.5.1.2 Çalışma Alanı Standartları.....	15
1.5.1.3. Raporlama Standartları.....	15
1.5.2. Türkiye'de Uygulanan Denetim Standartları	16

İKİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE İÇ DENETİM

	Sayfa No
2.1 İç Denetim	18
2.1.1. İç Denetimin Tanımı	19
2.1.2. İç Denetimin Unsurları	20
2.1.3. İç Denetimin Amaçları.....	23
2.1.4. İç Denetimin Kapsamı ve Önemi.....	24
2.1.5. İç Denetimin Türkiye'deki Uygulamaları ve Türk Hukuk Mevzuatındaki Yeri.....	27
2.2 İç Denetçi.....	31
2.2.1. İç Denetçinin Organizasyon İçindeki Yeri.....	33
2.2.2 İç Denetçinin Yetki, Görev ve Sorumlulukları.....	33
2.2.3. İç Denetçinin Başarı Koşulları.....	34
2.3. Denetim Komitesi.....	35
2.3.1 Denetim Komitesinin Amacı ve Önemi	37
2.3.2 Denetim Komitesinin Sorumlulukları	37
2.3.3. Etkin Bir Denetim Komitesinin Özellikleri.....	38
2.4.İç Denetim Standartları ve İç Denetim Raporu.....	40
2.4.1.İç Denetim Standartları.....	40
2.4.2. Niteleyici Standartlar.....	40
2.4.2.1. Bağımsızlık ve Tarafsızlık.....	41
2.4.2.2 Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat.....	41
2.4.3 Performans Standartları.....	42
2.4.3.1 İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi.....	42
2.4.3.1.1. İşin Niteliği.....	43
2.4.3.1.2. Görev Planının Yapılması.....	44
2.4.3.1.3. Görevin Yapılması.....	45
2.4.3.1.4. Sonuçların Raporlanması.....	45
2.4.3.1.5. İlerlemenin Gözlenmesi.....	46
2.4.3.1.6. Yönetimin Riskleri Kabulü.....	46
2.4.4. İç Denetim Raporu	47
2.4.4.1. İç Denetim Raporu Çeşitleri	47
2.4.4.1.1 Hazırlanma Zamanına Göre İç Denetim Raporları	47
2.4.4.1.2. İletim Biçimine Göre İç Denetim Raporları	48
2.4.4.2. İç Denetim Raporu İlkeleri	49
2.4.4.2.1. Doğruluk İlkesi	49
2.4.4.2.2. Açık Olma İlkesi	49
2.4.4.2.3. Öz Olma İlkesi	50
2.4.4.2.4. Anlaşılabilir Olma İlkesi	50
2.4.4.2.4. Bilgi Verme ve Kanıtı Dayanma İlkesi	50
2.5. İç Denetimin İşletmelerde Uygulanış Süreci.....	51

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TARIM VE HAYVANCILIK SEKTÖRÜNDEN BİR İÇ DENETİM ÖRNEĞİ

	Sayfa No
3.1. Tarım ve Hayvancılık Sektörünün Genel Durumu.....	53
3.2. Harranova Besi ve Tarım Ürünleri A.Ş de İç Denetim Süreci.....	54
3.2.1. Harranova Besi ve Tarım Ürünleri A.Ş.....	54
3.2.2. Harranova Besi ve Tarım Ürünleri A.Ş. 'de Denetim Süreci.....	56
3.2.2.1. Denetim Komitesi.....	56
3.2.2.2. Denetim Grubu Başkanlığı.....	57
3.2.2.3. Harranova A.Ş İç Denetim Detayları	58
4. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	69
EKLER.....	74
KAYNAKÇA.....	93
ÖZET.....	97
SUMMARY.....	98

KISALTMALAR

A.Ş.	: Anonim Şirket
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants- Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü
CAE	: Chief Audit Executive- İç Denetim Departmanı Yöneticisi
CEO	: Chief Executive Officer-İcra Kurulu Başkanı
CFO	: Chief Financial Officer
IIA	: Institute of Internal Auditors -Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TMS	: Türk Muhasebe Standartları
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLULAR

Sayfa No

Tablo 1.1. İç Denetimin Yararına İlişkin Yaklaşımlar.....	28
Tablo 1.2. İç Denetim Uygulama Düzeyi.....	29

EKLER

Sayfa No

Ek 1: Harranova Besi ve Tarım Ürünleri A.Ş. Organizasyon Şeması.....	74
Ek 2: Koç Holding A.Ş. Organizasyon Şeması.....	75
Ek: 3 İç Denetim İş Akış Şeması.....	76
Ek:4 : Harranova Besi ve Tarım Ürünleri A.Ş. Mali Tablolar.....	78

GİRİŞ

İşletmeler, planlanan hedefler doğrultusunda faaliyetlerini sürdürürken bir dizi kurallar çerçevesinde hareket etmek zorundadırlar. İç ve dış denetimler bu kurallara ne ölçüde uyulduğunu, planlanan hedeflere varılıp varılmadığını, aksayan yönlerin tespit edilmesi ve çözüm üretilmesi amacıyla gerçekleştirilen, bağımsız bir süreçtir.

Günümüz işletmelerinin temel sorunu hızlı rekabet ortamında yaşayabilmek ve küreselleşen dünya piyasalarında yer edinebilmektir. İşletme yönetimlerinin böyle bir ortamda varlığını sürdürebilmesi verimliliği sağlaması ile mümkündür. İşletme yöneticilerinin doğru kararlar alması için güvenilir bilgilere ihtiyaçları vardır. Bu noktada tüm yönetim birimlerinin, bilgilerin doğruluğu konusunda uzman denetçiler tarafından incelenmesi ihtiyacı doğmuştur. Gerek finansal gerekse finansal olmayan bilgilerin güvenilirliği ise uygun biçimde kurulmuş bilgi sistemini gerektirmektedir. Bu da ancak etkin bir iç denetim sisteminin varlığı ile mümkün olmaktadır. Bu çalışmada iç denetim tüm yönleri ile ele alınmaktadır.

Birinci bölümde, denetimin tanımı ve işletmeler açısından önemi, tarihçesi, türleri, denetim ilkeleri ve standartları, ayrıntıları ile ortaya konmuştur.

İkinci bölümde daha spesifik anlamda iç denetim konuları, iç denetçinin kim olduğu ve görevleri ayrıca denetim komitesi, iç denetimin standartları, iç denetim raporları ve son olarakta iç denetim işletmelerde uygulanış süreci araştırılmıştır.

Üçüncü ve son bölümde ise Koç Holding A.Ş.'ye bağlı Şanlıurfa'da faaliyet gösteren Harranova Besi ve Tarım Ürünleri A.Ş.'de iç denetim süreci incelenmiş ve de şirket içi uygulamalar anlatılmıştır. Ayrıca bu uygulamaların holdinge yansımaları incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI

1.1.Denetimin Tanımı ve İşletmeler Açısından Önemi

1.1.1. Denetimin Tanımı

Denetleme kelimesinin anlamı murakabe, teftiş, muhasebe denetimi ve tarafsız kontrol gibi ifadelerle karşımıza çıkmaktadır. İngilizce'deki karşılığı "audit" olan kelime, denetleme fiili veya denetim faaliyeti kavramının karşılığı olarak da "auditing" olarak belirtilmektedir. "Audit" kelimesi ise aslında Latince kökenli bir kelime olup "dikkatlice okumak" anlamına gelmektedir (Çakmak, 2006:3) .

Türk Dil Kurumu'nun yaptığı tanımda ise *denetleme*, "bir işin doğru ve yöntemine uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, teftiş etmek, kontrol etmektir". Hukuki anlamda denetleme ise "gerek devlet daire ve teşkilatının ve gerek özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş müesseselerin kamu menfaati noktasından kanun, nizamname ve statüleri hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının tetkik edilmesidir" .

Denetim ile ilgili olarak yapılan en geniş tanımın, Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association) bünyesinde faaliyet gösteren Temel Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılan tanım olduğu kabul görmektedir. Bu Komiteye göre denetim; "İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir" (Güredin, 1997:12) .

Denetim; temel olarak işletmenin ya da yönetim biliminin ana işlevlerinden biridir. İşletmenin işlevleri sıralı olarak ele alındığında, denetim bu işlevlerin en sonunda yer alır ve işletmenin diğer işlevlerinin gelişimini, sonucunu ve hatta zaman zaman da geleceğini izler, sorgular ve gelecekle ilgili tahminlerde bulunulmasını sağlar. Bu da işletmenin devamlılığı kararında bile etkili olabilecek bir süreçtir (Erol, 2000:23) .

Denetim; amaçlara verimli bir şekilde ve zamanında ulaşıp ulaşmadığımızı tayin eden bir araçtır. Bu tanıma göre denetimin üç ana ögesi bulunmaktadır (Köksal,1974:52) ;

1. İlk olarak ulaşılmak istenen amaçların bulunması gerekmektedir. Bu amaçlar örgütün ana amaçlarıdır. Karlılık, büyüme, kapasite vb. örneklerdir.

2. Denetimin ikinci ögesi verimliliklidir. Belirlenen amaçlara, verimli bir biçimde; fazladan para, emek, malzeme ve zaman harcamadan ulaşmak önemlidir. Burada aslında dolaylı olarak işin hangi maliyetle yapıldığının önemi vurgulanmaktadır. Amaçlara ulaşmak elbette önemlidir, ancak bu amaçları gerçekleştirirken optimum maliyetle gerçekleştirip gerçekleştirmediğiniz ya da amaca ulaşmak için nelerin feda edildiği ve bunların maliyeti de önemlidir.

3. Üçüncü öge ise zamandır. Belirlenen amaç ve sonuçlara, belirlenen zaman içinde ulaşmak gerekmektedir. Birim zamanda gerçekleşmesi gereken bir işin 2-3 kat uzun bir zamanda yapılmasının birim maliyetleri arttırıp verimliliği etkilemesi vurgulanması gereken bir durumdur.

1.1.2. Denetimin İşletmeler Açısından Önemi

Denetim kavramı hayatın her alanına girmiş bir kavramdır. Sadece işletmeler için değil her alanda önemlidir. Bireylerin aile denetimi, kamu ve devlet kurumlarının ilgili kurumlarca denetimi, sivil toplum kuruluşlarının denetimi... vb denetimler hayatın her alanında önemli bir yer işgal etmektedir. Her bir denetimin

kendine has bir önemi vardır. Konumuz gereği denetimin işletmeler açısından önemini sıralar isek ;

- İşletmede iç ve dış tehlikelerin tesbit edilmesi ve muhtemel zararın ortadan kaldırılması denetim ile sağlanmaktadır.

- Denetleme yapmakla denetlenen birim içinde mevcut duruma oranla daha iyi ve yararlıya ulaşılmaktadır.

- Denetlenen birimler arasında uygulama farklılıklarını gidermek için denetim yapmak yararlıdır.

- Denetim neticesinde etkin işletme kararları alınmaktadır.

-Uygulamada gerçekleşen birtakım olumsuzlukları ortaya çıkarmak ancak denetimle gerçekleşir.

-Denetlenen birimler, yaptıkları her bir faaliyetin sorgulanması neticesinde sonraki işlerinde daha dikkatli ve özenli davranmaktadırlar.

Denetimin önemini artıran diğer faktörler ise şöyledir;

* İşletmelerin ortalama büyüklüklerinin artması

* Devlet müdahalelerinin çoğalması

* İşletme ile ilgili çıkar gruplarının çoğalmaları ve kuvvetlenmeleri

* Rekabetin hız kazanması

* Ekonomide insan faktörünün önem kazanması (Aktuğlu, 1986:22).

Yukarıda sıralanan maddeler ile beraber denetim kavramı işletmelerin içeriden fark edilemeyen eksikliklerinin giderilmesi, müşteri ilişkilerinin iyileştirilmesi ve bunların paralelinde işletmelerde en önemli amaç olan karlılığın artırılması için önemli bir araç niteliğindedir. Bir işletmede sürekli aynı işleri yapan kişilerde oluşması muhtemel işletme körlüğünün, ilgili işlere dışarıdan bakan gözler tarafından giderilmesi anlamında denetim önem arz etmektedir.

Muhasebe bilimi açısından işletme denetimi kavramını açıklamak gerekirse denetim; işletmelerin belirli hesap dönemleriyle ilgili bilgilerinin önceden tespit edilmiş ölçütlerle doğruluğunu belirlemek üzere, tarafsızlık ilkesine uygun olarak kanıtların toplanması ve toplanan kanıtların değerlendirilerek bir rapor halinde ilgililere sunulmasıdır (Bakır, 2011:11).

1.2. Denetimin Tarihçesi

Denetim ilk çağlardan bugüne kadar çeşitli safhalardan geçmiştir. Bilimsel anlamda denetimi 1363 yılında Abdullah İbni Muhammed'in " Risale-i Felekkiye" ve Rahip Lukan'ın 15. yy'da çift kayıt yönetimine dayandıranlar vardır. O yıllarda muhasebe denetimi söz konusudur. Amaç muhasebe kayıtlarında hata olup olmadığını kontrol etmektir (Aydemir vd, 2008:13) .

Denetim, uygulama olarak eski devirlere dayanmasına karşın günümüz anlamındaki gelişimini ve günümüz tanımındaki işlev ve fonksiyonlara ulaşmasını Sanayi Devrimi sonrası tamamlamıştır. Denetimin bir meslek haline gelmesi ve modern ekonominin değişen şartlarına uyması 1929 Büyük Ekonomik Buhran dönemi sonrasında olmuştur (Bozkurt, 2006:25) .

Meslek ünvanı olarak denetçilik ilk defa 1289 yılında İngiltere'de kullanılmıştır. Profesyonel denetçiliğin ilk örgütü 1581 yılında Venedik'te kurulmuştur. 1850'li yıllarda "İskoçya Fermanlı Denetimciler Enstitüsü" ile modern denetim kuralları yazılı hale getirilmiştir (Uzun, 1999:2) .

Sanayi devrimi sonrası ekonomideki gelişmelerin etkisiyle işletmeler kurumsallaşmaya başlamış, işletme yönetimleri aile bireylerinden profesyonel yöneticilere geçmiştir. Sermaye sahiplerinin bilgi edinme ihtiyacı ve karar vermede ihtiyaç duydukları verilerin öneminin artması denetim kavramını ortaya çıkarmıştır. Denetim çalışmaları başlarda hata ve hileleri ortaya çıkarmak amaçlı belge incelemesi tarzında olmuştur. Sonraları ortaya çıkan uygulama zorlukları ve gelişmeler denetçileri işletmelerin mali tablolarını bir bütün olarak denetlemeye yönlendirmiştir ve bu iş sadece muhasebe kavramı olmaktan çıkıp, yöneticinin şüpheleri ile güdülenmeyip uygunluğun denetimi, faaliyet denetimi ve en önemlisi danışmanlık faaliyetini de yerine getirmeye başlamıştır. Böylece modern denetim kavramının temelleri atılmıştır.

1930'lu yıllardan sonra gelişim hızlanarak sürmüştür. Bu dönemde özellikle örnekleme çalışmalarında önemli gelişmeler olmuş, iradi örnekleme çalışmalarından istatistiki örnekleme yöntemlerinin uygulanmasına geçilmiştir. Ayrıca işletmelerin bünyelerinde gelişmiş iç kontrol yapıları kurmaları, denetçilerin çalışmalarını yönlendirmeye şekillendirmeye başlamıştır. İç kontrol yapılarının nitelik düzeyleri, işletmelerin mali tablolarının güvenilirliklerinin göstergesi olarak algılanmıştır. Yapıyı inceleyen ve değerlendiren denetçiler, çıkan sonuçlara göre denetim çalışmalarının kapsamını belirlemeye yönelmişlerdir. Günümüzde de önemini koruyan bu yaklaşıma “Sisteme Dayalı Denetim Yaklaşımı” adı verilmektedir (Kaya, 2005:3) . .

Günümüze kadar olan dönemde de denetim çalışmaları gelişim göstermiş, denetim çalışmalarında bilgisayar programlarından yararlanılmaya başlanmış, istatistiki ve matematik yöntemler denetim çalışmasının vazgeçilmezi olmuş, muhasebe denetimleri dışında işletmenin tüm faaliyetleri denetim konusu olmuştur. Denetçiler, işletmelere muhasebe dışındaki yönetim işlevleri konusunda da hizmet verir duruma gelmişlerdir. Bu çalışmalara “Yönetim Denetimi Yaklaşımı” adı verilmiştir (Kaya, 2005:3) .

1.3. Denetim Türleri

1.3.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim 3'e ayrılır. Bunlar ;

- a) Mali Tablolar Denetimi
- b) Uygunluk Denetimi
- c) Faaliyet Denetimi

1.3.1.1.Mali Tablolar Denetimi

Bu denetim türünde, bir işletmeye ait mali tabloların, işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal hükümlere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı hakkında bir yargıya ulaşma amacı vardır. Mali tabloların denetiminde bilanço, gelir tablosu, nakit akım tabloları gibi tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal hükümlere uygunluğu amaçlanır. Mali tabloların işletmenin durumunu göstermesi bakımından öneminin yanında tablo kalemlerinin dağılımını oluşturan başlıkların yasal ilkelere ve hesap ilkelerine uygunluğu da önem arz etmeye başlamıştır. Mali tabloların denetimi, gerek teoride gerekse uygulamada en yaygın denetim türü olup özellikle denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde hem bağımsız hem de iç denetçilerin başlıca faaliyet konusu olmuştur (Çakmak, 2006:9) .

1.3.1.2.Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, “amacı yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır” (Güredin, 2007:17) . Üst makam olarak ifade edilen ise işletme içinden olabileceği gibi dışından bir kişi de olabilmektedir. Uygunluk denetimi, iç ve kamu denetçilerini ilgilendirmektedir. Burada işletme sahipleri veya işveren temsilcileri, yasal uygunluk yanında uluslararası muhasebe standartlarına göre de uygunluk arayışı içerisinde olabilmektedirler.

1.3.1.3.Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi; muhasebeden çok işletmenin yönetsel faaliyetlerini konu alan, bu faaliyetleri etkililik ve verimlilik açısından inceleyen ve faaliyetlerin ilgili finansal nitelikli olmayan her türlü konuyu araştıran denetimdir. Yönetim denetimi ile birlikte yöneticilerin işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesinde ne derece başarılı olduğu hakkında bilgi elde edilebilmektedir (Doğan , 2009: 97).

Bu bağlamda bazı işletmelerde cari yıl başlangıcında yöneticilerden ilgili yıl ile ilgili hedeflerini yazılı olarak belirtmeleri istenmekte ve hedef kartları oluşturulmaktadır.

1.3.2. Denetçi ile İşletme Arasındaki Örgütsel İlişki Yönünden Denetim Türleri

Denetçi ile işletme arasındaki örgütsel ilişki yönünden denetim 2'ye ayrılır. Bunlar;

a) İç Denetim

b) Dış Denetim

- Bağımsız Denetim

- Kamu Denetimi

1.3.2.1.İç Denetim

İşletme faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlerin, uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin, finans, muhasebe ve diğer tüm konulardaki kontrollerin doğruluğunun araştırılıp üst yönetime rapor edilmesi olarak ifade edilmektedir. İç denetimin temel fonksiyonu, işletme içinde hazırlanan muhasebe bilgilerinin ve raporlarının doğruluğunu, güvenilirliğini incelemek, işletme içi uygulamaların yönetim politikalarına uygunluğunu kontrol etmek, hataların giderilmesi için gerekli tespiti yaparak çözüm geliştirmektir. Bankalarda ve büyük örgüt yapısına sahip işletmelerde görülür. Genellikle holding bazında olan çok şirketli yapılarda, holding bünyesinde oluşturulan denetim gurubu elemanlarınca yapılmaktadır (Doğan , 2009: 97).

1.3.2.2.Dış Denetim

Bu denetim, işletmenin kendi personeli olmayan denetçiler tarafından denetlenmesi anlamına gelir ve iki başlık altında ele alınır.

1.3.2.2.1 Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, mali tablolar uygunluk ve faaliyet denetimlerinin, işletmenin talebi ile ve bir denetçi sözleşmesi çerçevesinde serbest meslek sürdüren denetçiler yani bağımsız denetim şirketleri (ya da bunların oluşturdukları kuruluşlar) tarafından yapılmasıdır. Bağımsız denetçiler işletmenin dışında, ücret karşılığı işletmeye denetim hizmeti sunan uzman kişilerdir. İşletmenin finansal tabloları ve faaliyetlerini, ilgili yasal mevzuata uygunluk açısından denetler ve işletme ilgililerine bilgi verirler. Görevleri, işletme yöneticilerine, yaptıkları incelemeyi sunmaktır; gereken karar yetkililerce verilir. Özellikle borsada hisseleri hareket gören işletmelerde her yıl bağımsız denetçilere denetim yaptırmak zorunluluktur (Doğan , 2009: 97).

1.3.2.2.2 Kamu Denetimi

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden kamusal bir fonksiyondur. Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup; kuruluşların faaliyetlerinin yasal mevzuata, devletin ekonomi politikasına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır ve denetler. Yine kamu denetim kuruluşları bağlı oldukları kamu birimlerine denetledikleri kuruluşlar ve olaylarla ilgili olarak rapor verirler. Devletin, işletmelerin mali tablolarının doğru bilgi verip vermediğinin incelemesinin ilk amacı vergisel açıdan olmaktadır. İkinci amacı ise bazı istatistiksel bilgilere gereksinim duymasıdır. Vergiye temel olacak matrah, muhasebe verilerine dayanılarak bulunmaktadır. Bu nedenle devlet, işletmelerin muhasebe işlemlerinin Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu ile yönlendirerek gerekli kontrol ve denetimi sağlamaktadır. Burada genel denetim dışında, teşvik alan kuruluşların ilgili konudaki kamusal denetimleri ya da daha spesifik olarak bir işletmenin yasal fire oranlarının denetimi bile bu kapsamda düşünülebilir.

1.3.3. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

1.3.3.1. Zorunlu (Yasal) Denetim

Yürürlükteki kanunlar gereğince yapılması zorunlu olan denetim çalışmalarıdır. Bu denetim türünde yapılacak olan denetimin kimler tarafından ve ne zaman yapılacağı kanun ve yönetmeliklerle ortaya konulmuştur (Akgül, 2000:25).

1.3.3.2. İsteğe Bağlı Denetim

Yasal bir zorunluluk olmamasına rağmen, işletmeyle ilgili çeşitli çıkar gruplarının isteği üzerine yapılan denetim çalışmalarıdır. Bu denetimin boyutu, işletme yönetimi tarafından belirlenmektedir. Her işletmenin temel fonksiyonları olan pazarlama ve üretim fonksiyonları ile kolaylaştırıcı fonksiyonlarının oluşturdukları ekonomik olayları parasal yönleriyle muhasebeye yansıttıkları için denetim çalışmasının alanı muhasebe olmakla birlikte, bu denetimlerde işletmenin ticaret, insan kaynakları ve üretim birimleri de denetlenmektedir (Akgül, 2000:26). Ayrıca bazı işletmeler müşterilerine daha iyi ve kaliteli hizmet sunabilmek için özellikle bu alanda çalışan danışmanlık firmaları ile anlaşarak kendi kendilerinin denetimini dışardan denetçilerle sağlarlar ve bu denetçilerin raporlarına göre eksik ya da hatalı yanlarını iyileştirme çabasına girerler. İç denetim ya da bağımsız denetim bu kapsamda düşünülebilir.

1.3.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim

1.3.4.1. Sürekli Denetim (Devamlı Denetim)

Sürekli denetim, denetimi yapılan işletmenin bütün yıl boyunca denetlenmesi ve gerekli düzeltmelerin yapılması şeklindeki denetimdir. Bu tür denetimler genellikle iç denetçilerce yapılır.

1.3.4.2. Ara Denetim

İşletme faaliyetlerinin belirli aralıklarla denetlenmesi işlemidir. Bu tür denetimlerde yılın belirli dönemlere ayrılması ve bu dönemlere ait süreçlerin denetlenmesi işlemidir.

1.3.4.3. Son Denetim

İşletmelerin faaliyet dönemleri sona erdikten sonra denetlenmesi işlemidir. Esas denetim olarak adlandırılan bu tür denetimlerde, faaliyet dönemi henüz kapatılmadan denetim çalışmaları başlatılmakla beraber, ağırlıklı olarak denetim çalışmaları faaliyetler tamamlandıktan sonra yapılır (Bakır, 2003 :18).

1.4. Denetimin İlkeleri

Denetim konusunun özelliklerine göre bir takım denetim ilkeleri belirlenebilir. Ancak Denetim yapılan her yerde genel olarak uyulması gereken ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkeler; bağımsızlık, yasallık, nesnellik-tarafsızlık ve dürüstlüktür (Özçelik: 2008:63) .

1.4.1. Bağımsızlık İlkesi

Bağımsızlık denetim mesleğinin temelini oluşturur. Bağımsızlık, denetim çalışmalarının dürüst ve tarafsız olarak yürütülmesini sağlayacak anlayış ve davranışlar bütünüdür. Bağımsızlık; denetim bölümünün, denetlenen bölümden ve faaliyetlerden bağımsız olması, kurum içinde uygun bir yerde konumlanmasıdır.

Bağımsız denetçi; doğrudan üst yönetime karşı sorumlu, yürütme fonksiyonundan uzak ve görüşünü çekinmeden açıklayabilmelidir. Uluslararası Denetim Standartlarında belirtilen “bağımsızlık” ilkesi, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı “Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması,

Özel İhtisas Komisyonu Raporu”nda şu şekilde açıklanmıştır: Denetim görevinin planlanması, programlanması ve yürütülmesinde; denetlenecek hususların önceliklerini tespit etmek ve yapılacak denetimlere uygun yöntemleri seçmekte serbest olmak, yetkili makamın talebi üzerine yerine getirilecek işlerin nasıl yapılacağına karar vermek, yapılan denetimin kapsamını ve biçimini değiştirmeye, denetim bulgularını, sonuç ve önerilerini örtbas etmeye zorlanmamak ve bunları temin amacıyla uygun yasal teminatlarla teçhiz edilmek anlamına gelmektedir. Bağımsızlık, denetim için sağlanması gereken en önemli koşullardan birisidir. Denetim yapılırken denetleme yapan organın, denetlenen karşısında bağımsız olup olmaması konusu yapılan denetimin türüne göre değişiklik gösterebilir. Dış denetimlerde, bağımsızlık olmazsa olmaz bir kuraldır. Adına denetleme yapılan kurum karşısında tam bir bağımsızlıktan söz edilmesi zor olsa bile, görevin yerine getirilmesi sırasında ve denetlenen karşısında tam bağımsızlığın sağlanması gerekir (Özçelik: 2008:64).

1.4.2. Yasallık İlkesi

Yasallık ya da hukukilik, yasallığın denetlenmesi ve denetimin hukuka uygun yürütülmesi olmak üzere iki şekilde ele alınabilir. Yasallığın denetlenmesi; denetimin konusu veya denetleme normları kapsamında düşünülebilir. Hukuka uygunluk denetimi ise; denetim ve denetleyen açısından özellikle kamu denetimleri için önemli bir ilkedir. Hukuki anlamda uygunluk denetimi; işletme yönetiminin uygulamalarının yasalara ve yönetmeliklere uygunluğunun denetlenmesidir. Denetimin yasallığı ise; denetleyen kişinin uygulamalarının, sorularının ve taleplerinin yasalara göre belirlenen çerçeve içinde olması, denetimin yasal bir yetki sonucu yerine getirilmesidir.

1.4.3. Nesnellik, Tarafsızlık İlkesi

Denetçi tarafsız olmalı, görevlerini müdahaleye uğramaksızın ve ön yargısız olarak yerine getirebilmelidir. Denetçi, çalışmaları sırasında ortaya çıkabilecek çıkar ve menfaat çatışmalarından uzak kalmalıdır. Dürüstlük ve tarafsızlığını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye izin vermemeli, denetim sonucu sahip olduğu görüşü, başkalarının çıkarlarını düşünmeden raporunda özgün olarak açıklamalıdır. Bunun için de denetlenenlerle ilişkilerini resmi düzeyde tutmalıdır. Denetlemeyi yaptıranlara verdiği raporlarda da onların beklentileri ve duymak istediklerini değil de durum ne ise onu ortaya koymalıdır.

1.4.4. Dürüstlük İlkesi

Denetimde dürüstlük ilkesi iki yönlüdür; bir yönü denetlenen ile diğer yönü ise denetleyen ile ilgilidir. Denetlenen kişinin görevini işin gerektirdiği gibi veya beyan ettiği gibi yerine getirip getirmemesi, denetleyen ise, var olan durumu olduğu gibi eksiksiz ve yansız olarak raporunda aktarabilmesi ile ilgilidir. Dürüstlük, bağımsızlık ilkesi ile de ilişkilidir. Çünkü bağımsız olmayan bir denetçi, bağlı olduğu bölüm yöneticisinin düşüncelerinden ve isteklerinden etkilenebilir. Bu nedenle denetim sonucu elde ettiği bilgileri özgürce ve tarafsız olarak raporunda ifade edemeyebilir. Ayrıca denetçinin; sabit fikirli, inatçı, kötü niyetli ve hayranlık gibi objektif olmayı engelleyecek özelliğinin olması alacağı kararlarda dürüst olmasını engelleyici faktörlerdir. Bir denetçinin dürüst olabilmesi için maddi manevi tam bağımsız olması ve üstün insani değerlere sahip ve ahlaklı olması gerekir (Özçelik: 2008:65).

1.5. Denetim Standartları

Denetim, bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olduğundan, denetim faaliyetinin bizzat kendisinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasının yapılması bir zorunluluktur. Denetimde kalite ve güvenirliliğin güvencesi ise, denetim

faaliyetinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğuna bağlıdır. Bu belirleme bizi denetçinin niteliklerine ve denetim sürecinin geneline yönelik denetim standartlarına ulaştırır. Denetim standartları bir yerde yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup, hem kişisel özellikleri itibariyle denetçiyi, hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar. Denetim standartlarının oluşturulmasının nedeni ise, denetim standartlarıyla ilgilenen üçüncü kişilerin korunması, denetim etkinliğinin ve kalitesinin sağlanmasıdır. Bu standartların bir kısmı uluslararası nitelikte, bir kısmı ulusal veya daha dar kapsamlı standartlardır (Çakmak, 2006:30).

1.5.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Amerika Birleşik Devletleri'nde denetim mesleği ile ilgili olarak 1947 yılında Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants- AICPA) tarafından yayınlanan denetim standartları, günümüzde tüm dünyada denetim örgütlerince kabul görmüştür. Bu nedenle bu standartlara "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" denilmektedir (Çakmak, 2006:31). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları üç ana gruba ayrılır ve toplam on adettir (Donald, 1997:57) ;

1.5.1.1. Genel Standartlar

* *Yeterli Eğitim ve Mesleki Yeterlilik:* Denetim faaliyeti, yeterli teknik bilgi, deneyim ve uzmanlığa sahip kişi veya kişiler tarafından gerçekleştirilmelidir. Aksi halde yetkin olmayan denetçilerce yanlış sonuçlara ulaşılabileceği gibi denetlenenler nezdinde de denetçinin ciddiye alınmaması sonuçlarını doğurur.

* *Bağımsızlık ve Tarafsızlık:* Denetim faaliyetinin her aşamasında, denetçi veya denetçiler bağımsız davranmalıdır. Tarafsız olmamaları, raporlara taraf oldukları mercinin fikirlerinin yansımaya yol açacaktır.

* *Mesleki dikkat ve özen:* Denetim faaliyetinin her aşamasında, gerekli olan mesleki özen ve titizlik gösterilmelidir. Denetimin ve denetçinin öncelikle kendi iştiğal alanını ciddiye almalıdırlar.

1.5.1.2. Çalışma Alanı Standartları

* *Planlama ve yardımcıların gözlenmesi:* Denetim faaliyeti yeterli bir şekilde planlanmalı ve varsa yardımcılar uygun bir şekilde gözetlenmelidir. Aslında burada denetim yardımcılarının baş denetçiler tarafından gözetim altında tutulması örnek olarak verilebilir.

* *İç kontrol sisteminin incelenmesi:* Denetim faaliyetinin planlanması ve yapılacak örnekleme çalışmasında örnek kütlenin belirlenmesi için denetlenecek işletmenin iç kontrol sistemi incelenmelidir. Denetimi yapacak kişilerin ilgili işletmelerin iç kontrol sistemini bilmesi işlerin bu hiyerarşi ve mercilerin sorumluluğunda yapılıp yapılmadığını anlamaları ve asıl sorumluların tesbiti bakımından önemlidir.

* *Yeterli kanıt toplama:* Denetim faaliyeti sonucunda bir yargıya ulaşılabilmesi için, denetlenen işletmede, çeşitli denetim teknik ve yöntemlerinin uygulanarak yeterli kanıt toplanması gereklidir. Sonuçlar ve kararları etkileyecek veriler yeteri kadar kanıta dayanmalıdır.

1.5.1.3. Raporlama Standartları

* *Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk:* Düzenlenecek rapor, finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmelidir.

* *Muhasebe ilkelerinde tutarlılık:* Düzenlenecek raporda, cari dönem finansal tablolarını etkileyen muhasebe yöntem ve teknikleri ile bir önceki dönem finansal tablolarını etkileyen muhasebe yöntem ve teknikleri arasında farklılıklar söz konusu ise bunların ayrıntılı bir şekilde açıklanmasına yer verilmelidir.

* *Raporlama sonuçlarında bilgisel açıklamaların yeterliliği:* Düzenlenecek raporda aksine bir bilgi yoksa finansal tabloların ekinde yer alan açıklayıcı dipnotlardaki bilgiler yeterli olarak kabul edilecektir.

* *Mali tablolara ilişkin olarak genel görüşün olup olmadığının belirlenmesi:* Denetim faaliyeti sonucunda düzenlenecek raporda, denetim faaliyeti ile ilgili olarak bir yargıya ulaşılmalı ve bu yargı, mutlaka olumlu görüş, şartlı görüş, görüş bildirmeden kaçınma veya olumsuz (ters) görüş belirtmelidir. Bu yargı görüş bildirmekten kaçınma şeklinde ise bu durumun nedenleri ayrıntılı bir şekilde raporda yer almalıdır.

1.5.2. Türkiye’de Uygulanan Denetim Standartları

Türkiye’de denetim standartlarına, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun bazı hükümlerinde ve Sermaye Piyasası Kurulu’nun Tebliğlerinde yer verilmektedir (Sönmez vd, 2005:74) . Denetleme ilke ve kuralları ilk kez Sermaye Piyasası Kurulu’nun (SPK) 1988 yılında yayınladığı tebliğlerle yasal bir nitelik kazanmıştır. Bu kurallar, SPK’ya tabi olan kuruluşlarda yapılan denetimin sermaye piyasası mevzuatı yönünden geçerliliğini sağlamak için kabul edilmiştir. Sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kurallara büyük ölçüde Seri X, No:16 sayılı Tebliğde yer verilmiştir. 1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 50. maddesi uyarınca hazırlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerinde de denetim standartlarına yer verildiği görülmektedir (Çakmak, 2006:33).

Muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması görevi Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından 1994 tarihinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’na (TMUDESK) verilmiştir. TMUDESK’in amacı; ulusal

muhasebe ve denetim standartlarını uluslararası standartlarla uyumlu olarak saptamak ve yayınlamaktır. Bu Kurul 1994 tarihinde 19 muhasebe standardı yayınlamıştır. Ancak, TİMDESK'in bu muhasebe standartları oluşturma görevi 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun'un 27. maddesiyle yapılan değişiklikle yeni kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na verilmiştir. Muhasebe denetiminde en önemli gelişmelerden biri de 22 Ocak 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun kurulmasıyla gerçekleşmiştir. TİMDESK, 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre meslek ruhsatı sahibi olan meslek elemanlarının denetim faaliyetleri ile başka kanunlarla verilen denetim işlemlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmesi için uluslararası denetim standartları saptaması ve yayınlaması amacıyla TÜRMOB tarafından kurulmuştur.

İç denetim mesleğinin Türkiye'de gelişimi son yıllarda hız kazanmıştır. Bu doğrultuda 1995 yılında 47 kurucu üye ile Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) kurulmuştur. Merkezi İstanbul'da olan TİDE 2001 yılından itibaren bankacılık, sermaye piyasaları, kamu ve sivil toplum alanlarının iç denetimiyle ilgili düzenlemeler yapmaya başlamıştır. Enstitünün tüzüğünde belirtildiği gibi mesleki uygulamada iç denetim ahlak, gelenek ve ilkelerin, esasların ve standartların oluşmasına, gelişmesine ve devamına katkıda bulunmak, üyelerinin mesleki yararlarını ve bağımsızlıklarını korumak, ulusal ve uluslararası alanda mesleki gelişmeleri izlemek gibi amaçları olan TİDE, aynı zamanda bir meslek grubunu uluslararası sertifikasyona kavuşturan ilk mesleki kuruluş olma özelliğini taşımaktadır (Çakmak, 2006:33).

İKİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE İÇ DENETİM

2.1. İç Denetim

1940'lı yılların başında savaş ekonomisi ile birlikte, işletme yöneticilerinin üretim programlaması, stok yönetimi, kurallara ve yasalara uygunluk konuları ile yakından ilgilenmeye başlamalarının sonucu olarak iç denetçiler yönetime daha çok hizmet vermeye başlamışlardır. İç denetimin devam eden gelişmesi, işlerin ve yönetim faaliyetlerinin zaman içerisinde daha karmaşıklaşmış hale gelmesi nedeni ile olmuştur. Yönetimin, işletme faaliyetlerini izlemekte yetersiz kalması ile birlikte iç denetim önemli bir fonksiyon haline gelmeye başlamıştır.

1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulmasıyla modern iç denetim anlayışı gelişmeye başlamış; bu tarihten sonra iç denetim, işletmenin tüm faaliyet alanındaki fonksiyonlarının değerlendirilmesi olarak kabul görmüştür. 1990'lı yıllarda iç denetim faaliyetleri dış kaynaktan yararlanma hizmeti olarak bağımsız denetim firmaları tarafından da verilmeye başlanmıştır. Hatta bazı firmalar için bu bir yasal zorunluluk haline almıştır. İç denetimin değişen yapısına bakıldığında şu aşamalardan geçtiği görülmektedir ; 1950'li yıllarda işletme varlıklarının korunması, 1960'lı yıllarda işletme verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi, 1970'li yıllarda uygunluk denetiminin yapılması, 1980'li yıllarda işletme etkinliğinin denetlenmesi ve 1990'lı yıllarda ise işletme amaçlarına ulaşılması konusunun gündeme geldiği görülmektedir (Güven, 2008:79) .

2.1.1. İç Denetimin Tanımı

1941 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) kurulan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) iç denetim mesleğinin esas ve genel kabul görmüş meslek organizasyonudur. Bu enstitünün uzun araştırma, istişare ve çabalar sonucu ulaştığı genel kabul görmüş bir iç denetim tanımı da vardır. Bu tanım şöyledir ; " İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun ya da işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur." (Kaya:2008:2) .

İç denetim organizasyon içindeki bireylerin sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmak amacıyla onlara incelediği faaliyetlerle ilgili bilgiler ile yapılan analizler ve değerlendirmelerin sonuçlarını sunar, tavsiye ve önerilerde bulunur. İç denetimin amacı makul bir maliyetle kontrolün etkinliğini arttırmayı da içine alır (Pickett, 2000:5) .

İç denetimin temel amacı, işletme hedef ve amaçları doğrultusunda üst yönetim tarafından oluşturulmuş kontrollerin etkinliğinin ve yeterliliğinin incelenmesi, işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığının, faaliyetlerin işletme politikaları ile uyum içerisinde yürütülüp yürütülmediğinin ve mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk, güvenilirlik ve yasallığının araştırılmasıdır. Diğer temel amaçlardan biriye, üst yönetime sorumluluklarını yerine getirmesinde yardımcı olmaktır. İç denetimden bir şeyler olduktan sonra tespitte bulunması değil, öngörülerde bulunması ve sadece riskleri değil, bunun yanında fırsatları da ortaya koyması beklenmektedir (Güven: 2008:80) . Bunun içindir ki denetim raporlarında tesbit edilen aksaklıkların giderilmesi amacı ile alınması gereken tedbirler ya da karlılığı arttıracak yeni öneriler de yer almakta ve takibi de yapılmaktadır.

Etkili bir iç denetim faaliyetinin yürütülmesi ve yönetilmesi için;

1. Uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu, şirketin denetim komitesi ve yönetim kurulunca onaylanmış, iç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarını belirleyen iç denetim yönetmeliği bulunmalıdır. Söz konusu yönetmelik sürekli gözden geçirilmeli ve güncellenmelidir.
2. Şirketin faaliyetleri, süreçleri ve bunlara ilişkin risklerinin değerlendirilmesi sonucu hazırlanan risk esaslı iç denetim planı bulunmalıdır.
3. Şirketin yönetim kurulu, denetim komitesi, üst düzey yönetimine sunulan raporlarda yer alan bulgulara ilişkin uygulama planlarının sonuçların izlenmesi için raporlama takip sistemi kurulmalıdır.
4. İç denetim faaliyetinin etkililiğinin sürekli gözetimi için kalite güvence ve geliştirme programı hazırlanmalıdır. Programın sürekli iç ve dış değerlendirmelerinin yapılması sağlanmalıdır.
5. İç denetim faaliyetinin performansı ve sağladığı katma değer ölçülmesini sağlayacak değerlendirme göstergeleri belirlenmelidir (Uzun, 2009:18).

2.1.2. İç Denetimin Unsurları

İç denetimin unsurları aşağıdaki gibidir (Doğan,2009:85-87) ;

Değer katmak, “güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla, kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını arttırmak ve faaliyetlerin geliştirme imkânlarını belirleyerek riske maruz kalmasını engellemek ya da bu riski azaltmaktır”. İç denetimin en önemli unsurlarından biri olan kuruma değer katma ile birlikte, işletmelerdeki süreç, işlem, faaliyet, raporlama gibi faaliyetlerin de daha etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır.

Güvence sağlama ve danışmanlık, “iç denetim, işletme amaçları, faaliyetlerini ve kaynaklarını etkileyebilecek risk unsurları ile ilgili kontrollerin yeterliliği ve etkinliği hakkında incelemeler yaparak güvence verir, ancak tam bir garanti veremez. İç denetim faaliyetlerinin yeterli ve etkili bir şekilde yürütülmesi, yönetimin

hedeflerinin gerçekleşmesinde bir güvence oluşturur”. Danışmanlık hizmetleri ise işletme faaliyetlerini geliştirip, değer katarak, tavsiyede bulunup, işlerini kolaylaştıracak faaliyetleri kapsamaktadır. Danışmanlık hizmeti ile birlikte iç denetimin önemli ve olması gereken özelliği olan objektiflik ile birlikte iç denetim faaliyeti yerine getirilmektedir.

Standartlara uygunluk, denetim faaliyetlerinin yürütülebilmesi için denetçiye asgari lde rehberlik sağlayan ve bağlayıcılığı olan kurallar ve ilkeler bütünüdür. “Standart, geniş bir iç denetim faaliyet sahasının gerçekleştirilmesiyle ve iç denetim performansının değerlendirilmesiyle ilgili gerekleri tanımlayan ve İ Denetçiler Enstitüsü İç Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan mesleki bir beyandır. Standartların amaçları şunlarıdır; iç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden genel ilkeleri tanımlamak, katma değer yaratan iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir ereve oluşturmak, iç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak ve gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmaktadır”. Uluslararası alanda standartların yayınlanması ile birlikte mesleki uygulama erevesi gelişerek, iç denetimin etik ilkeleri ve standartlarının genel kabul görmesi yönünde gelişmeler artarak devam etmektedir.

Bağımsızlık, işletme faaliyetlerinin uygulanması esnasında objektif kriterler uygulanarak karar alınırken, iç denetim faaliyetlerinin bağımsız olması ifade edilmektedir. “ iç denetim faaliyetinin bağımsızlığını garanti etmek için, İ denetçinin işlevsel(fonksiyonel) olarak denetim komitesi gibi bir organa, idari açıdan ise kurumun icra başkanı düzeyinde bir kişiye bağlı olması gerekir. Yeterli kaynaklara sahip, yetkin personelle donatılmış, bağımsız bir iç denetim işlevi, kurumun yönetim süreçlerinin etkililiği ile operasyonel, teknik, mali ve idari riskler gibi her türlü riski iyi yönettiği konusunda güvence sağlayacaktır”. Bağımsızlık unsuru ile birlikte iç denetim hiyerarşik karar alma sürecinde kendi bakış açısı ile karar verebilecektir.

Risk odaklı denetim, işletme faaliyetleri gerçekleştirilirken belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesini engelleyebilecek her türlü olay veya durumları risk merkezli denetim ile en düşük seviyeye indirilebilmektedir. İç denetim faaliyetleri ile etkin risk yönetimi gerçekleştirildiği takdirde riskler daha iyi tanımlanarak, ölçülerek oluşturabilecekleri hasarlar en az seviyeye indirilebilecektir. Risk odaklı denetim ile birlikte işletme içerisinde denetlenmesi gereken birimlerin çalışmaları farklı riskler karşısında daha iyi denetlenebilecek ve daha etkin risk yönetim mekanizmasına kavuşabilecektir. “İç denetim planı, kurumun faaliyetlerinin ve karşı karşıya olduğu risklerin kapsamlı bir incelemesi ve analizi yapıldıktan sonra hazırlanır. Kurum için en yüksek riski oluşturan faaliyetler, coğrafi bölgeler, özel projeler, iş süreçleri ve iştirakler, düşük riskli alanlara göre iç denetimin dikkatinin daha çok olduğu alanlardır. Yüksek riskli alanlar, düşük riskli alanlara göre daha sıkı iç denetime tabi tutulur”. İç denetim ile birlikte risk yönetiminin etkin ve verimli bir şekilde yerine getirildiği konusunda üst yönetime ya da karar vericilere tarafsız bir güvence sağlanmaktadır.

Meslek ahlak kuralları, iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili ilkeler ile iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan ‘davranış kurallarından oluşur’ Meslek ahlak kuralları ile denetim faaliyetlerinin layıkıyla yerine getirilebilmesi için herhangi bir baskıya maruz kalmadan ve bağımsızlığın ihlal edilmeden oluşturulduğu; prensiplerden, değerlerden ve yükümlülüklerden oluşmaktadır. İç denetçilerin oluşturdukları mesleki ahlak kuralları; dürüstlük, güvenilirlik, çalışkanlık, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki yetkinlik gibi ahlak kurallarından oluşmaktadır. “ Meslek ahlak kuralları, iç denetim hizmeti veren iç denetim birimi ve iç denetçileri bağlar”. İç denetçiler, davranışlarını ve ahlak kurallarına uymayı diğer iç denetçilerle ve denetim ekip başkanları ile işbirliği yapacak şekilde yönlendirmeli ve geliştirmelidirler.

2.1.3. İç Denetimin Amaçları

İç denetimin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:

İşletme Faaliyetlerine Değer Katmak ve Geliştirmek; İşletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmak, iç denetimin en temel görevlerinden birisidir. İç denetim, başta uygunluk denetimleri olmak üzere işletmenin iç kontrol yapısının durumu ve güvenilirliği hakkında yönetime bilgi vererek yarar sağlamaktadır. Güçlü iç denetim; kontrol sisteminin etkili bir şekilde çalışmasına yardımcı olmanın yanında risklerin azaltılması, hata ve hilelerin önlenmesi, dolandırıcılığın tespiti, tasarruf olanaklarının belirlenmesi gibi faaliyetlerle de işletmeye ilave değer kazandırır (Chapman, 2003:17) .

Risk Yönetim Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirmek; İç denetçiler, işletme amaçlarına ulaşılmasına engel olabilecek risklerin azaltılması veya önlenmesi için oluşturulmuş olan standart ve prosedürleri dönemsel olarak gözden geçirerek, standart ve prosedürlerin geçerliliğini inceleyerek, gerekli olduğu takdirde geliştirme amacına yönelik tavsiyelerde bulunarak işletmenin risk yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirir (Özbek,2003:11).

Kontrol Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirmek; İç denetçiler, işletme varlıklarının korunması, mali tablolara kaynak oluşturacak bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacı ile işletme içerisinde oluşturulmuş iç kontrol yapısının etkinliğini inceler ve iç kontrol yapısının etkinliğinin artırılması amacı ile öneri ve tavsiyelerde bulunur.Çünkü bir anlamda iç kontrol yapısının sağlam olması hem denetçilere sunulan bilgilerin güvenilirliğini artırır hem de bir anlamda işin bir ya da birkaç kişinin kontrolünden geçtiğini göstermektedir.Bu da hem kötü niyetli girişimlerin oluşmasına engeldir hem de iyi niyetli hataların minimize edilmesini sağlamaktadır.

Kurumsal Yönetim Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirmek; İç denetçi, işletmenin yönetim temel prensiplerine uymak, hissedarların çıkarlarını korumak, hesap verme sorumluluğunu yerine getirmek, doğru ve tam bilgi vermek amacı ile oluşturmuş olduğu strateji ve prosedürlerin etkinliğini incelemekte ve gerekli olduğu takdirde etkinliğin artırılması için öneri ve tavsiyelerde bulunmaktadır.

İşletmenin Amaçlarına Ulaşmasında Yardımcı Olmak; İç denetim, işletme amaç ve hedeflerine ulaşmak için oluşturulmuş politika ve prosedürlerin uygunluğunu ve faaliyetlerini bu politika ve prosedürlere uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini incelemektedir (Güven, 2008:64).

2.1.4. İç Denetimin Kapsamı ve Önemi

İç denetim, bir kuruluşun kendi personelinin, yönetsel kontrolün etkin ve doğru biçimde sürdürülüp sürdürülmediği, kayıtlar ve raporların –mali, muhasebe ve diğer konularda- gerçek işlemleri yansıtıp yansıtmadığı ve doğru ve çabuk sonuçlar verip vermediği, her şube, daire ya da diğer birimlerin sorumlu oldukları yöntem, politika ve planları uygulayıp uygulamadığı konularında birinci elden işbaşındaki gözlemlere dayanarak yönetim adına yaptığı bir seri araştırma, yol ve tekniklerden oluşmaktadır (Memiş, 2006:85 .

1950’lerde iç denetim faaliyetleri birçok organizasyonda finansal denetimler üzerine odaklanmakta ve iç denetim birimleri ağırlıklı finansal tablolar üzerinde incelemeler yapmaktaydılar. Günümüzde ise iç denetim, daha geniş bir perspektifi kapsamakta ve finansal konularda olduğu kadar finansal olmayan konularda da verimlilik ve etkinlik çalışmaları yürütmektedir. Bu kapsam dahilinde iç denetim, sadece finansal bir denetim olmaktan çıkarak iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmeye yönelik bir sistem haline gelmiştir. Kontroller kapsamında, bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir şekilde ulaşması için gerekli olan tüm düzenlemeler ve önlemler dikkate alınmaktadır (Chun, 1997:248).

İç denetimin kapsamına hem finansal nitelikteki işlemler, hem de finansal nitelikte olmayan işlemler girmektedir. Başka bir deyişle iç denetim çalışmaları finansal denetimi, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini kapsamaktadır (Kepekçi, 2000:3).

İç denetimde işletmenin finans ve muhasebe departmanları ve bunların tabloları dışında, satın alma birimi ,satış pazarlama birimi, tüm üretim birimleri, insan kaynakları birimi, çevre birimi, planlama birimi gibi akla gelebilecek tüm birimler denetime tabi tutulmaktadır. Denetim için ayrılan sürenin uzunluğu ile paralel olarak ilgili birimlerin detay işlerine kadar denetime tabi tutulmaktadır.

İç denetimin finansal denetim yönü, mali tabloların doğruluğunun araştırılmasından çok, mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak ve bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamını ve raporlama sistemini gözden geçirmektir (Memiş,2006:109).

Finansal tabloların bağımsız denetimi, üçüncü kişilere sunulan finansal bilgilerin dürüstlüğünü saptamaya yönelik iken; iç denetim faaliyetlerin verimliliği ve etkinliği ile ilgilenir. İç denetim raporlarında faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği araştırılarak bu konuda yönetime tavsiyelerde bulunulur. İç kontrol sisteminin etkinliğinin ve yeterliliğinin değerlendirilmesi, iç denetçilerin asıl uğraşları olup iç denetimin uygunluk denetimi yönünü oluşturmaktadır (Uzay, 1999:38).

İç denetim, örgüt faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçerek iç kontrol sisteminin kurulduğu gibi işleyip işlemediğini değerler (Kepekçi, 2000:3). Bu yönüyle iç denetimin kendisi de, örgütün iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlediği için, aynı zamanda bir iç kontrol aracıdır.

İç denetimin faaliyet denetimi yönünü ise verimlilik denetimi oluşturmaktadır (Memiş,2006:79). İç denetim, örgütün kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerler. İç denetçi, örgüt tarafından belirlenen verimlilik standartlarının örgüt personeli tarafından anlaşılıp anlaşılmadığını, standartlardan sapmaların belirlenip, analiz sonuçlarının iletilip iletilmediğini ve düzeltici önlemlerin alınıp alınmadığını araştırır (Kepekçi, 2000:4). İç denetim çalışmalarının bu yönü faaliyet denetimini oluşturmaktadır.

İç denetim ile ilgili yapılan tüm tanımlamalardan yola çıkılarak, üst yönetimin kontrol mekanizması olarak iç denetimin kapsamına giren faaliyetleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Memiş, 2006:82):

- İç kontrolün yeterliliğini sağlamak,
 - Kayıtların güvenilirliğini teftiş etmek,
 - Yönetim kararlarını zorlayıcı kılmak,
 - Hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve önlemek,
 - Üst yönetime bağlı olarak görev almak,
 - Raporlama prosedürlerini yerine getirmek.
- İşletmelerde sadece finans ve muhasebeyi değil tüm birimleri denetlemektir.

Yapılan son tanımlamalar kapsamında iç denetim, artık işletmedeki iş akışlarından birisi olarak görülmektedir. İşletmedeki tüm bölümlerin yaptığı gibi iç denetim de organizasyona katma değer sağlayan bir birim olmalıdır. Şayet, iç denetim, bağımsız dış denetimin görevlerini tekrarlar ise, değer yaratmamış demektir. Değer yaratabilmek üzere iç denetçi, daha iyi yönetim uygulamalarına yol açacak gelişmeler için önerilerde bulunmalı ve işletmenin bütün faaliyetlerini incelemelidir (Uzay, 2003:209).

İç denetim fonksiyonunun kapsamını kuruluşun iç kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturmaktadır (Özeren, 2000:1-2).

Bu çerçevede yukarıda özetlenen faaliyetleri gerçekleştirmek üzere iç denetim elemanları:

- 1) Finansal ve operasyonel bilgilerin ve bu bilgilerin tanımlanmasında, ölçülmesinde, tasnif edilmesinde ve raporlanmasında kullanılan yöntemlerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmalı,
- 2) Kuruluşun faaliyetleri ve raporları üzerinde önemli etkileri olan politikalara, planlara, prosedürlere, kanunlara ve yönetmeliklere uygunluğu sağlamak amacıyla oluşturulan sistemleri incelemeli ve kuruluşun bunlarla uygunluk içinde olup olmadığını belirlemeli,
- 3) Varlıkları koruma yöntemlerini gözden geçirmeli, uygun olduğunda, aynı tür varlıkların mevcudiyetini kontrol etmeli,
- 4) Harcanan kaynakların tutumlu ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirilmeli,
- 5) Sonuçların saptanan amaçlara ve hedeflere uygun olup olmadığını ve faaliyet ve programların planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini araştırmak üzere faaliyet ve programları incelemelidirler.

2.1.5. İç Denetimin Türkiye'deki Uygulamaları ve Türk Hukuk Mevzuatındaki Yeri

Ülkemizdeki iç denetim ile ilgili geline durumun tablosunu oluşturup değerlendirmek üzere 1999 yılında, İstanbul Sanayi Odasının 500 büyük işletmesi üzerinde yapmış olduğu bir araştırmada, 169 işletmenin ancak %71'inde iç denetim bölümünün bulunduğu tespit edilmiştir. Bu sonuca göre ülkemizde ne yazık ki ilk 500 işletmede dahi iç denetim uygulamaları %100 oranında uygulanmamaktadır (Yılancı , 2003:31) .

Benzer bir şekilde Argun ve Akgül (1998: 65) tarafından 1998 yılında 34 büyük ölçekli işletme üzerinde gerçekleştirilen anket çalışmasında; bünyelerinde iç denetim birimi bulunduran işletmelerde iç denetimin ilgi alanının ağırlıklı olarak finansal nitelikli faaliyetler olduğu ve finansal nitelikli olmayan faaliyetlerin büyük ölçüde göz ardı edildiği saptanmıştır. Oysa yapılan araştırmalar hileli finansal tabloların ortaya çıktığı işletmelerde uygun ve etkin bir iç denetim fonksiyonunun olmadığını ortaya koymaktadır. Öyle ki, şirketlerin gelecekteki başarısı uygulanabilir ve sürdürülebilir bir iç denetim fonksiyonunun oluşturulmasına bağlıdır (Uyar , 2005 :22) .

Sağlar tarafından 2003 yılında bağımsız denetim firmalarına yönelik gerçekleştirilen anket çalışmasında firmalara iç denetimin yararına inanıp inanmadıkları sorulmuştur ve aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir:

Tablo 1.1. İç Denetimin Yararına İlişkin Yaklaşımlar

İç Denetime İlişkin Yaklaşımlar	Sayı	Yüzde
Evet Yararlı	67	73,6
Kısmen Yararlı	24	26,4
Hayır Yararlı Değil	---	---
TOPLAM	91	100

Kaynak: Sağlar, Jale (2003), Bağımsız ve İç Denetimde Kalite Kontrolü, s.164.

Yukarıdaki tabloya bakıldığında görülmektedir ki, ankete katılan 91 bağımsız denetim firmasının tamamı, iç denetim faaliyetlerinin faydalı olduğu yönünde görüş bildirmişlerdir.

Bu çalışma ile beraber Memiş'in 2006 yılında yaptığı İstanbul Sanayi Odasının 500 büyük işletmesi üzerinde yapmış olduğu bir araştırmada, 116 işletmeden anket yolu ile veri toplanmış ve elde edilen bulgular neticesinde aşağıdaki tablo oluşturulmuştur.

Tablo 1.2. İç Denetim Uygulama Düzeyi

İç Denetim Uygulanma Düzeyi	Evet	Kısmen	Hayır
İşletmemizde iç denetim konusunda çalışan verimli bir ekip bulunmaktadır	% 77,6	% 19,8	% 2,6
İşletmemizde iç denetim süreci etkin bir şekilde yürütülmektedir	% 70,7	% 29,3	% 0
İç denetim sürecinde ulaşılan bulgular, üst yönetime düzenli bir şekilde raporlanmaktadır	% 86,2	% 12,9	% 0,9
İç denetime ilişkin raporlar, üst yönetim tarafından dikkate alınmaktadır	% 76,7	% 18,1	% 5,2

Kaynak: Memiş, Mehmet Ünsal, “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması”, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana, 2006. S:166

Oranları incelediğimizde 1998 yılından 2006 yılı arasında geçen süre içerisinde firmaların iç denetim konusunda mesafe katettiklerini söyleyebiliriz. Yani firmalar da artık iç denetimin gerekliliği ve önemi üzerine gittikçe daha çok bilinçlenmektedirler.

İç denetim alanında Türkiye’de yapılan yasal düzenlemelere bakıldığında; iç denetimin kapsamının sadece finansal yapı ile ilişkilendirilmesi ve hemen hemen iç kontrol sistemi ile özdeş olarak değerlendirildiği gözlenmektedir. Bu durum ülkemizde iç denetimin henüz modern anlamı ile ele alınmadığının bir göstergesidir (Memiş, 2006:120).

Bu anlamda iç denetimin güncel anlamı ile ele alınarak, örgüt çalışmalarını geliştirmek ve katma değer yaratmak amacını gütmesi, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek üzere bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak yorumlanması ile iç denetimden elde edilecek artı değerlerin daha üst seviyelere taşınacağı kesindir (Eşkazan, 2005:35). Bu noktada yeni yasal düzenlemelerde iç denetime yönelik gerekli iyileştirmelerin zaman içinde yapılması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Söz konusu yasal düzenlemelerin uygulamaya sokulması; yasal düzenlemelerin dışında kurumsal

yönetim ilkelerinin gereği olarak organizasyonların üst yönetimlerinin, yasal zorunluluk hissetmeden, iç kontrol sorumluluklarını yerine getirecekleri ve iç denetim fonksiyonun “Koruyucu Hekimlik Yapısı” içerisinde ele alıp sistemin güvencesi olarak değerlendirecekleri bir ortamın oluşturulmasında bir başlangıç ve kaynak noktası olarak yerini alacaktır (Eşkazan, 2005:35).

Çalışma alanında meydana gelen gelişmeler ışığında işletmeleri geleceğe hazırlarken iç denetim fonksiyonlarının yeterliliğinin gözden geçirilmesi ve iç denetçilerin de kendilerini geleceğe hazırlamaları zorunlu hale gelmektedir. Bu amaçla Türkiye’de iç denetimin işlerliğinin sağlanabilmesi ve etkinliğinin artırılabilmesi için Uzay (1999:4) tarafından;

- İşletmelerde iç denetimin fonksiyonunun önemini benimseyen yönetim anlayışının gelişmesi,
- İşletme organizasyonunda iç denetim fonksiyonunun oluşturulması, geliştirilmesi veya yeniden düzenlenmesi,
- İç denetçinin mesleki eğitim, meslek standartları ve sertifikasyonu ile ilgili düzenlemelerin yapılması,
- 1995 yılından bu yana ülkemizde faaliyet gösteren “Türkiye İç Denetim Enstitüsü” ile işbirliği yapılması,
- Mesleki uygulama standartlarının yasal düzenlemelerle yaptırım gücünün artırılması öncelikli ele alınması gerekli aksiyon konuları olarak ifade edilmiştir.

Türkiye’deki iç denetçilik mesleğine çok önemli bir katkı; 19 Eylül 1995 tarihinde Ali Kamil UZUN’un başkanlığında, 47 kurucu üye ile “Türkiye İç Denetim Enstitüsü’nün (TİDE) meslek örgütü olarak faaliyete başlaması ile gerçekleştirilmiştir (www.tide.org.tr) .

Hedefleri, Türkiye’de uluslararası standartlarda mesleki gelişim ve paylaşım zemini ve platformu oluşturmak, meslekleri ile ilgili değişimi sağlamak ve geleceği yönetmek için meslektaşlarının yerel ve uluslararası düzeyde mesleki örgütlenmesini sağlamak olan TİDE, çok hızlı bir gelişme safhası geçirmiş ve 1998 yılında “Dünya çapında en hızlı gelişen ve üye sayısını en kısa sürede büyük oranda artıran” enstitü olarak büyük başarı kazanmıştır (Memiş, 2006:121) .

47 kurucu üye ile işe başlayan geçen TİDE, günümüz itibariyle sayıları 400’ü aşan üyesi ile, ülkemizde çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren 150’den fazla firmayı temsil etmektedir. Kurulduğu tarihten bu yana, Türkiye İç Denetim Enstitüsü tarafından mesleğin tanınması, öneminin anlaşılması, gelişmesi ve iç denetçilerin uluslar arası standartlar ölçüsüne eriştirilmesi yönünde çalışmalar, seminerler, eğitim ve sertifika programları yürütülmektedir .

2.2. İç Denetçi

İç denetçiler; yönetim kuruluna, işverene, işveren temsilcilerine bağlı olarak çalışan işletmenin amaç ve politikalarına uygun olarak geliştirilmiş prosedürlere ve mevzuata uyulup uyulmadığı ile faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yapılıp yapılmadığını denetleyen kişilerdir denilebilir.

İşletme faaliyetlerinin önceden planlanmış kural ve ilkeler çerçevesinde yapılıp yapılmadığını denetleyen denetçiler olup, işletmeye işçi-işveren ilişkisiyle bağlıdırlar. Bu tür denetçiler, işletme yönetimine bağlı ve onlara karşı sorumlu olarak çalışırlar. Ancak, işletme yönetimine bağlı ve sorumlu olarak çalışmalarına rağmen denetçilik mesleğinin gerektirdiği tarafsızlık ilkesine uygun olarak davranmak zorundadır.

İç denetçiler, organizasyonun sorumluluklarının etkin bir şekilde yerine getirilmesi, kabul edilebilir maliyetler ile kontrollerin tanımlanması, risk değerlendirme ile bu risklerin etkilerinin azaltılması yönünde alınacak önlemler konusunda önerilerde bulunmakla sorumludurlar. Yetkin iç denetçi; teknik yetkinlik, eğitim,

uyum sağlama, anlama, inisiyatif kullanma, bağımsızlık, objektiflik ve sorumluluk kalitesini birleştirir. Tabii ki iç denetçi profilinde profesyonel yetenek kadar karakter kalitesi de önem taşımaktadır.

İç denetimin amacı genel olarak organizasyonun yöneticilerine sorumluluklarını etkin ve verimli bir biçimde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır. Bu genel amaca ulaşmak için iç denetçiler gösterdikleri faaliyetler aşağıdaki gibidir (Kaya , 2005:28) ;

a- Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetler ile ilgili kontrollerin, sağlıklı olarak yapılmasını, yeterliliğini ve hayata geçirilmesini dikkatle gözden geçirerek değerlemek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulamak,

b- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu sorgulamak,

c- İşletmenin varlıkların her türlü zararlara karşı korunmakta olup olmadığını araştırmak,

d- Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak,

e- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin (başarının) kalitesini araştırmak ve arttırmaya yönelik çalışmalar yapmak,

f- Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme önlemlerini yönetime tavsiye etmek.

İç denetçiler, denetlenen ile işbirliği yapabilmek, çalışmalarını diğer çalışanlar ile koordine edebilmek ve denetimi müdahalesiz gerçekleştirebilmek için üst yönetimin ve yönetim kurulunun desteğine sahip olmalıdır. Ayrıca iç denetçi, mesleki yeterliliğini sürekli eğitim yoluyla korumak ve artırmak durumundadır.

2.2.1. İç Denetçinin Organizasyon İçindeki Yeri

İç denetçilerin organizasyon içindeki konumlarının belirlenmesinde, örgütsel statü ve tarafsızlıktan oluşan iki bağımsızlık görüşünün sağlanması gerekmektedir (Dunn, 1991:242) . Örgütsel statü, iç denetçinin örgüt içerisinde bağımsızlığını tehlikeye düşürebilecek nitelikte olmayan bir konuma sahip olması gerekliliğini, diğer bir ifade ile doğrudan üst yönetime veya yönetim kuruluna bağlı olması gerekliliğini vurgulamaktadır. Tarafsızlık ise; işletmede sürekli çalışan personelin belirli bir aşamadan sonra bağımsızlığını ve tarafsızlığını koruyamamasını ifade etmektedir (Sağlar, 2003:115) .

Bu bağlamda diyebiliriz ki, iç denetçi organizasyonda en üst birime, varsa denetim komitesi, yoksa yönetim kurulu veya genel müdüre, bağlı olarak faaliyette bulunmalı ve tarafsızlığına gölge düşürmemek için uzun süre aynı işletmede iç denetçi olarak çalışmamalıdır (Memiş, 2006:105) .

Uygulamalarda da görüldüğü üzere özellikle çok şirketli holdinglerde birkaç yılda bir denetim grup başkanlığı tarafından denetçilerin denetim yaptıkları şirketler, alanlar ve sektörler değiştirilmektedir. Bu durum denetlenenleri, yeni denetçinin faaliyet ve döngüyü kavraması sürecinde olumsuz etkileyip yormakta ve zora sokmaktadır, ancak tarafsızlığın korunması adına da bir zorunluluktur.

2.2.2 İç Denetçinin Yetki, Görev ve Sorumlulukları

İç denetçiler işletmenin iç bilgi sistemini incelemekte, sistemin yönetimin belirlediği direktiflerin yerine getirilip getirilmediği ile ilgili bilgileri toplamakta ve üretim faaliyetlerine ilişkin sonuçların yönetime raporlanmasında etkili bir düzenlemenin olup olmadığını tespit etmektedirler (Tuan ve Sağlar, 2004:2) . İç denetçi, kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirilmesinde ve etkinliğe katkı sağlamada önemli bir rol oynamaktadır (Memiş, 2006:106) .

İç denetçiler hem mali hem de mali nitelikte olmayan işlemleri kapsamak üzere geniş bir yelpazede faaliyetlerini sürdürmektedirler. Kalbers ve Fogarty (1995: 68)'nin ifade ettiği şekliyle iç denetçilerin yürüttüğü faaliyet, organizasyon içerisindeki diğer fonksiyonların yasalarla ve işletme politikaları ile düzenlenmiş bir dizi kontrol parametreleri dikkate alınarak değerlendirilmesidir. Bu değerlendirmeye ek olarak iç denetçiler işletme yönetimine, etkinlik ve verimlilik katma yönünde artı değer yaratacak tavsiyelerde de bulunmaktadır.

İç denetimin amacı; işletmenin amaçlarının ne olduğunu ve onları yerine getirmek için hangi süreçlerin takip edildiğini belirlemek; iç denetçinin rolü ise, belirlenen bu süreç içerisinde neyin çalışmakta neyin çalışmamakta olduğunu, birini güdüleyecek, diğerini caydıracak ya da düzeltecek şekilde ortaya koymaktır (Tuan ve Sağlar, 2004:2) .

2.2.3. İç Denetçinin Başarı Koşulları

Etkin bir yönetim kontrol aracı olan iç denetim faaliyetini yürüten iç denetçiye yönetim tarafından bir takım imkanların sağlanması ve iç denetçinin de bir takım nitelikleri haiz olması gerekmektedir. Bu imkanlar ve nitelikler şu şekilde sıralanabilir (Johnson, 1992: 47, Kepekçi, 1982: 42-46, Memiş,2006:109):

- İç denetçilerin görevleri, yetki ve sorumlulukları üst yönetim tarafından yönetmelik, genelge veya benzeri bir yazılı dokümanla tanımlanmalıdır.
- İç denetçilerin bağımsızlığı sağlanmalıdır.
- İç denetçiler gerekli mesleki yeterliliğe sahip olmalıdırlar.
- İç denetçiler denetim çalışmalarını yürütmede, mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermelidirler.
- İç denetçi atılgan ve önder olmalıdır.
- İç denetçi dürüst olmalıdır.
- İç denetçi tamamen önde olmalıdır.
- İç denetçi az ve öz olmalıdır.

Ayrıca bir iç denetçinin başarılı olabilmek için aşağıdaki işlemleri yapabilmesi gerekmektedir (Memiş, 2006: 111):

- Problem çözme yeteneklerine başvurma,
- Problem çözmede bilginin rolünü anlama,
- Tümevarım ve tümdengelim muhakemelerini kullanma,
- Karar verme sürecini anlama.

Yukarıda ifade edilen işlemleri yapabilmesi için de bir iç denetçinin, muhasebe ve finans yanında çeşitli alanlarda işletme yönetimi becerilerine sahip olması gerekmektedir. Bunu hem yönetim bilimi teknikleri ile yapabilmesi gerekmekte ve hem de bir işletme ile ilgili tüm konulardaki yasal mevzuata hakim olması gerekmektedir (Flesher ve Zanzig, 2000:335) .

İç denetçiler, bağımsız bir şekilde düşünebilmeli, kritik düşünme yetisine sahip olarak ve bunu kullanarak doğru yargılara ulaşabilmelidirler. Değerlendirmeler yapabilmek ve yöneticilere tavsiyelerde bulunabilmek için, bir iç denetçi aynı zamanda bir kritik (eleştirel) düşünür olmalıdır; kritik düşünme yetenekleri, iç denetçinin fonksiyonu açısından bir temel teşkil etmektedir (Schleifer ve Greenawalt, 1996:10) .

2.3. Denetim Komitesi

1980’li yıllardan itibaren, ABD başta olmak üzere Avrupa ve tüm dünyada görülen hileli finansal raporlama uygulamaları ve iflaslar, işletmelerdeki iç kontrol sistemlerinin etkinliğini artırma çabalarının yoğunlaşmasına neden olmuştur. Bu çabalar işletmelerdeki iç kontrol, iç denetim ve bağımsız dış denetim uygulamalarının başarı şansını artıran etkili bir yönetim kurulu ve onun bu konularla ilgili denetim komitesini ön plana çıkarmıştır (Yılcı, 2003:35) .

Denetim komitesi başta ABD, Kanada ve İngiltere olmak üzere birçok ülkede işletmelerin organizasyon şemalarında yer almakta ve faaliyetlerini etkin bir şekilde sürdürmektedir. Türkiye’de ise genel olarak 2003 yılından itibaren uygulanmaya başlamıştır. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Haziran 2006’da Seri X, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” 22 numaralı tebliğe göre hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar, yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadır. Hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıklar da isteğe bağlı olarak denetimden sorumlu komite oluşturabilir ve bu hususa kamuya yaptıkları açıklamalarda yer verebilirler. Bu tebliğe göre denetimden sorumlu komite, ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar duruma gelmiştir (Acındı,2007:64) .

Denetim komitesi (Audit Committee) ilk başlarda yönetim kurulu ile denetçi arasında aracı olması ve bağımsız denetçilerin bağımsızlığını güçlendirmek amacıyla oluşturulmuştur. Bunlar işletmenin yönetim kurulu tarafından belirlenen ve çoğu işletme dışından olan kişilerden meydana gelir. Zaman içerisinde denetim komitesinin fonksiyonları artmış olup, bağımsız dış denetçiye, iç denetçiye ve şirket yönetimine yardımcı bir rol üstlenmişlerdir. Ayrıca denetim komiteleri doğru finansal tabloların hazırlanmasına imkan sağlayarak, ortaklara ve sermaye piyasasına da yardımcı olmaktadır (Uzay, 2003:211) .

Denetim komitesinin genel olarak tanımını yapacak olursak, Denetim komiteleri; bağımsız denetçilerin bağımsızlığını destekleyen ve onlara bu konuda yardımcı olan, bunun yanında işletmenin iç kontrollerini ve dış finansal raporlama sürecinin gözlemlenmesinden de sorumlu olan seçilmiş bir idari komisyondur. Çoğunlukla denetim komiteleri şirket yönetiminden bağımsız üç veya beş kişiden oluşur. Bazen yedi yöneticiden de oluştuğu görülmektedir.

2.3.1 Denetim Komitesinin Amacı ve Önemi

Denetim Komitesinin amacı şu konular üzerinde yönetim kurulunun gözetim (idare)sorumluluklarını yerine getirmesine yardım etmektir.

1. Finansal Raporlama Süreci
2. İç Kontrol Sistemi
3. Denetim Süreci
4. Yasal düzenlemelere ve etik kurallara uygunluğu izleyen gözetim süreci

Son yıllarda muhasebe skandalları, yönetim hileleri, banka iflasları gibi olaylar piyasalara olan güven duygusunun zedelenmesine yol açmıştır. Bu olayların ertesinde çıkarılan kanunlar ise başta yönetim kurulu ve üst yönetim olmak üzere işletmenin raporlama ile ilgilenen tüm birimlerine daha fazla sorumluk yüklemiştir. Bu nedenle bu birimlerin kontrol sisteminin güvenilirliğini en yüksek düzeye çıkarmaları gerekmektedir. Bu çerçevede denetim komitesinin amacı yönetim kurulunun özellikle finansal raporlama süreci, iç denetim, iç kontrol konularıyla ilgili artan sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olacak, yönetim kurulu iç denetim ve bağımsız denetim üçgeninin etkinliğini sağlamaktır (Acındı,2007:65) .

2.3.2 Denetim Komitesinin Sorumlulukları

Denetim komitesi üstlendiği sorumluluklar ile yönetime, iç denetim birimine ve bağımsız dış denetime olmak üzere organizasyon planı üzerinde üç farklı alana etki etmektedir.

Denetim komiteleri işletmelerdeki yönetim düzeyindeki süistimallerin azalmasını sağlayarak, şirket politikalarına ve hedeflerine bağlılığın artmasına yardımcı olarak daha iyi bir yönetimin oluşmasını sağlamaktadır. Ayrıca işletmede daha güvenilir finansal tabloların hazırlanmasına katkısı bağlamında da denetim komiteleri finansal tabloları kamuya açılmadan önce inceleyerek var olan muhasebe

politikalarını iç kontrol sistemini ve bütün önemli işlemleri gözden geçirir (Acındı, 2007:66) .

Denetim komitesinin iç denetim birimi ile ilgili sorumlukları da vardır. Yönetimin işletmede etkin bir iç kontrol sistemi tasarlaması ve yürütmesi de denetim komitesinin gözetiminde gerçekleşmektedir. Denetim komitesi iç denetim biriminin yıllık denetim planını ve denetçilerin denetim programlarını inceler, iç denetim çalışmalarının yeterliliğini denetler ve düzenlenen iç denetim raporlarını inceler. Diğer bir deyişle denetçilerin denetimi de sağlanmış olur. Ayrıca denetim komitesinin iç denetime yapacağı en büyük katkı iç denetim biriminin bağımsızlığının ve örgütteki statüsünün iyileştirilmesini sağlamaktır.

Denetim komitesinin bağımsız denetim alanına da etkileri vardır. Her şeyden önce bağımsız denetçinin seçilmesi, bağımsız denetimin kapsamının görüşülmesi, denetim esnasında karşılaşılan problemlerin çözümü ve bağımsız denetim raporunun denetçiler ile birlikte gözden geçirilmesi denetim komitesinin en önemli etkileridir. Ayrıca denetim komitesi bağımsız denetçileri gözlemler, bu amaçla bağımsız denetçilerin yıllık denetim planını, denetçilerin ulaştıkları sonuçları, denetçilerin bağımsızlığını, sorumluluklarını uygun şekilde yerine getirip getirmediğini inceler. Denetim komitesi bağımsız denetçilere sorular yönelterek, görüşmeler yaparak iç denetçi, bağımsız denetçi, yönetim üçgeninde etkin iletişimi ve bilgi akışını sağlar. Özellikle SPK açısından denetim yapan bağımsız şirket çalışmalarında olası hata ve şirket değerlemelerinin yanlış yapılması konusunda müdahalelerde bulunarak, tartışarak doğru yorum ve doğru rapor ve tabloların oluşturulmasında önem arz etmektedir.

2.3.3. Etkin Bir Denetim Komitesinin Özellikleri

Etkin bir denetim komitesi, işletmenin muhasebe işlemlerini, finansal raporlama politikaları ve uygulamalarını izlemeye aktif bir rol üstlenir. Komite bağımsız denetimin yürütülmesinde karşılaşılan zorlukları, iç kontrolün tasarlanmasında veya uygulanmasındaki eksiklikleri veya yanlışlıkları, yönetimle

yaşanan anlaşmazlıkları, ihtilafli muhasebe konuları gibi hassas durumların tartışılmasına ortam yaratır. Etkin bir denetim komitesi, işletmede denetim yapan bağımsız denetçiler ile şirketin yönetim kurulu arasında doğrudan bir iletişimin sürdürülmesine yardımcı olur.

Denetim Komitesinin mutlaka canlı yani bilgi veren, ihtiyatlı ve oldukça aktif olmak zorunda olduğuna birçok uygulamada dikkat çekilmektedir. Denetim komitesi sorumluluklarını eksiksiz yerine getirebilmek için yönetime karşı gerekirse tavır alabilmeli veya yönetimin yargısını ve faaliyetlerini sorgulayabilmelidir. Bu nedenle denetim komitesinin aşağıdaki özellikleri son derece önemlidir (Acıncı, 2007:66) .

Bağımsızlık; Denetim Komitelerinin görevleri, oluşumu ve büyüklüğü ülkeye ve işletmeye göre değişmekle beraber genel eğilim bunların en azından üç yöneticiden oluşması ve bu yöneticilerin çoğunluğunun işletme dışından olması yani bağımsız olmasıdır. Üyelerin bağımsız olması, finansal raporlama problemleriyle ilgili spekülasyon ihtimalini de en aza indirecektir.

Uzmanlık; Denetim komitesi üyelerinin sorumluluklarını yerine getirebilecek uzmanlıkta olmaları gerekmektedir. Bu konuda getirilen bir düzenlemede, çok büyük banka ve finans kuruluşlarının denetim komiteleri için en azından iki üyenin bankacılık ve finansal yönetim tecrübesi olması gerekmektedir.

Denetim Komitesi Yönetmeliği; Denetim komitelerinin etkin bir şekilde çalışabilmesi için kapsamlı bir denetim komitesi yönetmeliği bulunmalıdır. Securities Exchange Commission (SEC) 'in düzenlemelerine göre her halka açık şirketin yönetim kurulu, denetim komitesinin görev ve sorumluluklarının belirlendiği yazılı bir yönetmelik geliştirmelidir. Bu yönetmelikte, denetim komitesinin şirket yönetimine, finansal raporlama sürecine, iç kontrole ve bağımsız denetçilerle ilişkilere yönelik yetki ve sorumlulukları kesin bir şekilde belirlenmiş olmalı ve yönetmelik yönetim kurulunun tamamı tarafından onaylanmış olmalıdır. Ayrıca yıllık olarak yönetmeliğin yeterliliği gözden geçirilmelidir. Gerekirse güncellemeler yapılmalıdır.

2.4.İç Denetim Standartları ve İç Denetim Raporu

2.4.1. İç Denetim Standartları

İç denetim standartları, nitelik ve performans standartları olarak iki ana bölümden oluşmaktadır. İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarının bir yönetmelikle tanımlanması, bağımsızlık ve tarafsızlık, mesleki yeterlilik, mesleki özen ve dikkat, sürekli mesleki gelişim, kalite güvence ve geliştirme programı nitelik standartlarını oluşturmaktadır. İç denetim faaliyetinin yönetimi, işin niteliği, görev planlaması, görevin yapılması, sonuçların raporlanması, gelişmelerin izlenmesi, geriye kalan riskin yönetimce üstlenilmesi ise performans standartlarıdır. Söz konusu standartlar uygulama önerileri ile desteklenerek iç denetçilere çalışmalarında kılavuzluk sağlanmaktadır. İç denetim standartları, IIA'nın (Institute of Internal Auditors -İç Denetçiler Enstitüsü) Standartlar Kurulu tarafından belirlenmekte ve sürekli gözden geçirilerek geliştirilmektedir. Ayrıca, IIA tarafından yayınlanmış olan "Etik Kurallar" ile iç denetim mesleğinin iş ahlakı kültürü geliştirilmektedir. İç Denetimin standartlarına ve etik kurallarına uygun yapılamaması özel durum açıklaması gerektirir ve kurumsal yönetim riskini oluşturur. Standartlar, iç denetim faaliyetinin güvence ve danışmanlık hizmetlerinin kalite garantisini sağlamaktadır (Güney, 2009:90) .

Kısacası nitelik standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten taraf ve kurumların özelliklerine yöneliktir. Performans standartları ise iç denetim faaliyetlerinin tabiatını açıklar ve bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını sağlar diyebiliriz.

2.4.2. Niteleyici Standartlar

İç Denetim faaliyetlerini yürüten taraf ve kurumların özelliklerine yönelik standartlardır. Bu standartlar aşağıdaki başlıklar şeklinde sıralanarak detaylandırılabilirler.

2.4.2.1. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

Denetçinin bağımsız ve objektif olması esasına dayanır. Denetim sonunda hazırladığı raporlar, raporları kullananlar tarafından bu ilke altında değerlendirilirler. Denetçinin ve incelenen mali tabloların güvenilirliği bağımsızlık ile doğru orantılıdır. Buna göre, denetiminde bağımsızlığı aşağıdaki gibi tanımlayabiliriz: “Denetim faaliyetlerinin sürdürülmesinde, sonuçların değerlendirilmesinde ve denetim raporunun oluşturulmasında yansız bir bakış açısına sahip olmak” (Kaya: 2005;16) .

2.4.2.2. Yeterlilik, Azami Mesleki Özen ve Dikkat, Mesleki Gelişimin Sürdürülmesi

Görevlendirmeler, yeterlilik ve azami mesleki özen ve dikkat ile yerine getirilmelidir.

a) Yeterlilik ve Uzmanlık: İç denetçiler, kişisel olarak, sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmalıdır. İç denetçilerin yetersiz kaldığı durumlarda İç denetçi kurum içindeki veya dışındaki uzmanlardan nitelikli tavsiye ve yardım temin etmelidir. İç denetçi, denetlediği her alanda bulunduğu işletmenin faaliyetlerini bilmelidir. Denetlenen fonksiyonların ilişkilerini anlamalı, denetlenenlerin ‘konuştuğu dili (kısaltmalar, ifadeler v.b.) öğrenmeli, işletmenin içinde bulunduğu endüstri kolunda olanları bilmeli ve bunları denetlenenlerle tartışmalıdır. Aksi halde işletmenin içinde bulunduğu genel durumla alakalı olarak ya da denetlediği detay bir faaliyetle alakalı olarak genel geçer yaklaşımlarla hareket ederek ,spesifik etkenleri gözardı edebilir ve yanlış yönlendiren raporlar hazırlayabilirler.

b) Azami Mesleki Özen ve Dikkat: İç denetçilerin, makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmaları gerekliliği yanında, azami özen ve dikkat de göstermelidirler. Bu özen ve dikkat hiçbir zaman yüzde yüz başarı demek değildir, bütün önemli risklerin teşhis edilebilmesini garantilemez ama olmazsa olmaz bir gerekliliktir.

c) *Mesleki Gelişimin Sürdürülmesi*: İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını değişen çevre koşullarını da dikkate alarak sürekli mesleki gelişimle artırmalı ve güçlendirmelidir.

2.4.3. Performans Standartları

Performans Standartları İç Denetim faaliyetlerinin tabiatını açıklar ve bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite ölçütlerini sağlar.

2.4.3.1. İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

İç denetçi, İç Denetim faaliyetini, faaliyetin işletmeye değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmelidir.

a) *Planlama*: İç denetçi, kurumun hedeflerine uygun olarak, İç Denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapmalıdır.

b) *Bildirim ve Onay*: İç denetçi, İç Denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirmelidir.

c) *Kaynak Yönetimi*: İç denetçi, onaylı planın uygulanabilmesi için, İç Denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamalıdır.

d) *Politikalar ve Prosedürler*: İç denetçi, İç Denetim faaliyetini yönlendirmek amacıyla yönelik politika ve prosedürleri belirlemelidir.

e) *Koordinasyon, Eşgüdüm*: İç denetçi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgariye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, ilgili güvence ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren diğer iç ve dış sağlayıcılarla mevcut bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri bunlarla eşgüdüm içinde sürdürmelidir.

f) *Yönetim Kurulu, Denetim Kurulu ve Üst Yönetime Raporlama*: İç denetçi, İç Denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla

performansı konularında, denetim komitesine, yönetim kuruluna ve üst yönetime dönemsel raporlar sunmalıdır. Bu raporlar, önemli riskleri, kontrol sorunlarını, yönetim sorunlarını ve denetim komitesinin, yönetim kurulunun ve üst yönetimin ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği başka konuları da içermelidir.

2.4.3.1.1. İşin Niteliği

İç denetim faaliyeti; sistemli ve disiplinli bir bakış açısı ile, risk yönetimi, kontrol ve yönetim sistemlerini değerlendirmeli ve bu sistemlerin iyileştirilmesine katkı sağlamalıdır.

a) *Risk Yönetimi*: İç denetim faaliyeti; önemli risk gerekçelerini tespit edip değerlendirmeli, risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine katkıda bulunarak işletmeye destek sağlamalıdır. Uygunluğun tespiti amacıyla gerçekleştirilen İç Denetim; İç Kontrol sisteminin etkinliğini denetleyerek faaliyetlerin yasa, yönetmelik ve işletme planlarına ne derece uygun olduğunu araştırmaktadır. Risk odaklı İç Denetim ile denetimin yönü uygunluk denetiminden risk denetimine çevrilmiştir. Risk odaklı İç Denetim, denetim kaynaklarının sınırlı olduğu, denetlenen birimlerin risklerinin farklı düzeyde olduğu ve işletme yöneticilerin öncelik sırasının bulunduğu bir ortamda, tüm bu girdilerin değerlendirilmesi sonucu bir İç Denetim faaliyet planının oluşturulması ve uygulanmasıdır diyebiliriz. Risk; planlanan amaçlara ulaşmayı etkileyen her türlü engeldir. Ancak riskin bünyesinde, sadece tehlike ve belirsizliği değil, fırsatları da barındıran çok yönlü bir etkisi olduğu kesindir. Beklenmeyen olaylardan kaynaklanan risk tehlikeyi, değişimlerden kaynaklanan risk belirsizliği, çeşitli riskleri lehte kullanabilme yeteneği ise fırsatları beraberinde getirmektedir

b) *Kontrol*: İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmalıdır.

c) *Yönetim*: Risk yönetimi; kurumun faaliyetlerinin devamlılığını korumak amacıyla yönelik olarak tüm riskleri bir arada dikkate alan bir süreç olarak değerlendirilmesi ve bu sürecin planlı ve sistematik olmasıdır.

Risk yönetimi sürecinde ilk aşama; risklerin belirlenmesi ve önceliklendirme sağlayacak biçimde değerlendirilmesidir. Yani bir nevi önem sırasına göre sıralanmasıdır. Bu amaçla kurum çapında yapılacak bir çalışma ile risklerin büyüklüğü, gerçekleşme olasılığı ve riskler arasındaki etkileşim tespit edilmelidir. Daha sonra belirlenen risklerin gerçekleşmesi durumunda işletmenin faaliyetlerinin ne ölçüde etkileneceğini belirlemek üzere iş etki analizleri yapılmalıdır. İkinci olarak, analiz sonuçları doğrultusunda yapılacak risk sınıflamaları dikkate alınarak risklerin nasıl yönetileceği belirlenmelidir. Risk yönetiminde öncelik risklerin azaltılabilmesi veya oluşmasının engellenmesi için yapılabilecek çalışmaların planlanması olmalıdır. Bir sonraki aşama ise, alınan önlemlere rağmen risklerin gerçekleşmesi durumunda, nasıl bir süreç izleneceğinin ve bu sürecin yerine getirilmesindeki görev ve sorumlulukların belirlenmesi olmalıdır. Risk yönetimi; süreçlerinin belirlenmesinin ardından, işletmedeki, ürünlerdeki ve faaliyet gösterilen ekonomik ortamdaki gelişmeleri izleyerek gerekli değişikliklerin yapılması ve risk yönetimi sisteminin süreklilik arz edecek bir biçimde geliştirilmesidir. Kısacası işletmenin karşılaşılabileceği engellenemeyen riskleri en ideal şekilde yönetebilmek ve bu risklerin doğuracağı olası olumsuz etkilerin en aza indirilmesini sağlamaktır.

2.4.3.1.2. Görev Planının Yapılması

İç denetçiler, her görev için kapsam, amaç, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamalı ve kaydetmelidir. Bir görev planlarken, iç denetçiler şu noktaları dikkate almalıdır (Özçelik,2008: 87) ;

a) *Amaçların Belirlenmesi*: Görev amaçları, denetlenen faaliyetle ilgili riskleri, kontrolleri ve yönetim süreçlerini kapsamalıdır.

b) *Kapsamın Belirlenmesi*: Görevin kapsamı, görevin amaçlarına ulaşılmasına yetecek seviyede olmalıdır.

c) *Kullanılacak Kaynakların Belirlenmesi*: İç denetçiler, görevin amaçlarına ulaşmak için gereken kaynakları tespit etmelidir. Görev kadrosu, görevin niteliği, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları ve mevcut kaynakları dikkate alınarak teşkil edilmelidir.

d) *Çalışma Programının Belirlenmesi*: İç denetçiler görev amaçlarına yönelik iş programları hazırlamalıdır. Bu iş programları, kayıtlı hale getirilmelidir. İş programları, görev sırasında uygulanacak bilgi toplama, analiz, değerlendirme ve kayıt prosedürlerini içermeli ve göstermelidir.

2.4.3.1.3. Görevin Yapılması

İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemeli, analiz etmeli, değerlendirmeli ve kaydetmelidirler.

a) *Bilginin Tespiti ve Tanımlanması*: İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri tespit etmeli ve tanımlamalıdır.

b) *Analiz ve Değerlendirme*: İç denetçiler, vardıkları sonuçları ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmalıdır.

c) *Bilginin Kaydedilmesi*: İç denetçiler, vardıkları kanaatler ve görev sonuçlarına dayanak teşkil eden bütün bilgileri kaydetmelidirler.

d) *Görevin Gözetim ve Kontrolü*: Görevler; görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda gözetlenmeli ve kontrol edilmelidir.

2.4.3.1.4. Sonuçların Raporlanması

İç denetçilerin görev sonuçlarını denetim sonrasında raporlaması gerekir. Denetim raporunun; bulguların açıklanması, bulguların etkin ve geçerli olarak yönetimi iknası ve yönetimi değişime ve iyileştirmeye yönlendirmesi gibi üç amacı vardır. Eğer denetçiler bu amaçlara ulaşamazsa, raporları zaman kaybından ibarettir ve yetersiz ya da önemsiz bir rapordur. Bu nedenle raporlarda, denetim bulgularına açık ve sade olarak yer vermeli, sonuçları ikna edici kanıtlarla desteklemeli ve gelişmeye yönelik önerilerle yönetimi karar almaya yönlendirmelidir. Ayrıca rapor

okuyan kişide, raporlanan unsurların güvenilirliğiyle yapılan önerilerin geçerli ve değerli olduğunu hissettirmelidir (Özçelik,2008: 88) .

a) *Raporlama Kıstasları*: Raporlamalar, varılan sonuçlar, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanında, görevin hedeflerini ve kapsamını da içermelidir.

b) *Raporlama Kalitesi*: Raporlamalar, doğru, objektif, açık, özlü, yapıcı, eksiksiz ve zamanında sunulmalıdır.

Hata ve Eksiklikler; eğer nihai raporlama önemli bir hata veya eksiklik içeriyorsa, İç denetçi, hatalı ve eksik raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletmelidir.

c) *Görevlendirmelerde Standartlara Aykırılıkların Açıklanması*: Standartlara aykırılık belli bir görevi etkilediğinde sonuçlar raporlanırken; tam olarak uygulanamayan standartlar, aykırılık sebepleri ve aykırılığın göreve etkisi gibi hususlar özel durumlar olarak açıklanmalıdır.

d) *Sonuçların Raporlanması*: İç denetçi, görev sonuçlarını uygun taraflara raporlamalıdır.

2.4.3.1.5. İlerlemenin Gözlenmesi

İç denetçi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmalı ve uygulamalıdır. İç denetçi, yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uygulanmasını veya üst yönetimin, gerekli tedbiri almamasının riskini üstelenmeyi kabul etmesini sağlamak ve gelişmeleri gözlemek amacına yönelik bir takip süreci kurmalıdır. Aksi halde sanki rapor sunulduktan sonra görev tamamlanmış olmakta gibi bir yanılsama oluşmaktadır. Asıl hedef tüm raporlara istinaden alınan düzeltici faaliyetlerin gerçekleştirilmesidir.

2.4.3.1.6. Yönetimin Riskleri Kabulü

İç denetçi, üst yönetimin işletme için kabul edilemeyecek bir artık (bakiye) risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiğine inandığı takdirde, konuyu üst yönetimle tartışmalıdır. Artık riskle ilgili bir karara varılmazsa, İç denetçi ve üst

yönetim, konuyu çözümlemesi için denetim komitesi ve yönetim kuruluna rapor etmelidir (Özçelik,2008: 90) .

2.4.4. İç Denetim Raporu

Etkin bir raporlama, daha önce yapılan gözden geçirme, inceleme ve değerlendirme faaliyetlerinin kalitesine bağlıdır. Fakat şu da bir gerçektir ki, raporlama zayıf olursa, iyi bir denetim çalışması değerini yitirebilir.

2.4.4.1. İç Denetim Raporu Çeşitleri

İç denetim raporları; raporun hazırlanma zamanı ve iletim biçimi kıstaslarına göre iki şekilde yapılmaktadır (Güven,2008: 75) .

2.4.4.1.1. Hazırlanma Zamanına Göre İç Denetim Raporları

• **Yıllık İç Denetim Raporları:** İç denetçi tarafından denetim komitesine yapılan yıllık raporlamalardır. Yıllık raporlamalarda İç denetçi yıllık denetim planı doğrultusunda iç denetim bölümünün yapmış olduğu çalışmalarını özetler, plandan sapmalar olup olmadığını ve sapmalar varsa bunların nedenlerini açıklar. İç denetçi işletmenin önemli riskler ve olası riskleri özetleyip, yıl içerisinde üstesinden gelinmiş veya iyileştirici önlemler alınmış riskleri belirtir ve önlem alınması gereken riskleri üst yönetimin bilgisine sunar.

• **Üç Aylık İç Denetim Raporları:** Yıllık raporlamaların biraz daha ayrıntılı olanıdır. İç denetçi denetim faaliyetleri sonucunda belirlenen önemli riskleri ve olası riskleri yönetimin bilgisine sunar. Burada amaç önemli riskler ve olası risklerin kurumsal risk yönetimi sürecine dahil edilmesi ve bu doğrultuda risklerin yönetilmesidir. Bu raporlamaların bir diğer amacı ise denetim komitesine yıllık denetim planına uygun olarak denetim faaliyetlerinin yürütülüp yürütülmediğinin belirtilmesidir.

• **İç Denetim Raporları:** Denetçinin tamamlamış olduğu denetim faaliyeti sonucunda denetim ile ilgili tespit, bulgu ve önerileri içeren raporlardır.

• **Ara Raporlar:** Derhal ilgilenilmesi ve işlem yapılması gereken bilgileri raporlamak için, denetlenen faaliyetlerle ilgili bir değişikliği bildirmek için veya denetimin uzun bir süre devam etmesi halinde denetimin seyri hakkında yönetimi bilgilendirmek için ara raporlar düzenlenebilir. Ara raporlar yazılı veya sözlü olabilir ve resmi veya gayri resmi olarak raporlanabilir. Ara raporların düzenlenmesi nihai yazma ihtiyacını ortadan kaldırmaz.

2.4.4.1.2. İletim Biçimine Göre İç Denetim Raporları

Raporlamaların yazılı olması zorunlu değildir. Sadece sonuçların uygun iletişim ile iletilebilmesini önermektedir.

Sözlü Raporlar: Denetçinin denetim ile ilgili tespit, bulgu ve önerilerini sözlü olarak raporlamasıdır. Sözlü raporlamalar mümkün olduğunca kısa, öz ve gereksiz ayrıntılardan uzak olmalıdır. Sözlü raporlamalarda özetlenen konular yazılı iç denetim raporlarını destekleyici ve tamamlayıcı nitelikte olmalıdır. Sözlü raporlamalarda özetlenen konular yazılı denetim raporlarında ayrıntıları ile açıklanmalıdır:

Sözlü raporlar genellikle;

- Risklerin çok büyük olduğu alanlarda düzeltici faaliyetin zaman kaybedilmeden yerine getirilmesi gerektiği durumlarda,
- Uzun süren denetim faaliyetleri hakkında yönetimin bilgilendirilmesinde,
- Denetim faaliyetlerinin denetim planları ile uyum içerisinde yürütülüp yürütülmediği konusunda yönetimin bilgilendirilmesinde,
- Üç aylık veya yıllık raporların iletilmesinde kullanılır.

Yazılı Raporlar: Denetçinin denetim ile ilgili tespit, bulgu ve önerilerini yazılı olarak raporlamasıdır (Güven, 2008:75) .

2.4.4.2. İç Denetim Raporu İlkeleri

İç denetçi yazmış olduğu denetim raporunda öne sürdüğü görüşün etkin olmasını istiyorsa, raporu yazarken bazı önemli noktaları göz önüne almalıdır. Bu noktalar raporlama ilkeleri ile ilgilidir. Rapor doğru, açık, özet ve anlaşılabilir olmalı; okuyana bilgi vermeli ve ayrıca inandırıcı olması için verilen bilgilerin tamamı kanıta dayandırılmış olmalıdır. Hatta mümkün olduğunca kısa hesaplamalar ve örneklerle konu ortaya konulmalıdır. Öneri ya da eksikliğin rakamsal boyutu da belirtilmelidir.

2.4.4.2.1. Doğruluk İlkesi

Denetim raporu tüm olarak ve dürüst bir şekilde gerçeği yansıtmalıdır. Her rakam, her bilgi somut kanıtlara dayandırılmalıdır. Doğruluk ilkesi aynı zamanda iç denetçiye sorunları uygun bir şekilde raporlamada, objektif değerlendirmede, olayları olduğundan daha geniş göstermede kılavuzluk eder. Yönetim kurulları denetim raporlarına genellikle çok önem verirler. Eksik ve yetersiz noktaların raporda belirtilmemesi yöneticileri hatalı davranışlara yöneltir (Güven, 2008: 77) .

2.4.4.2.2. Açık Olma İlkesi

Açıklık birçok sorunun çözümünde çok önemli bir öncülük yapar. Esas olan, raporu okuyan kişinin raporu yazan iç denetçinin aklından geçenleri bilmesidir. Rapor açık ve basit terimler kullanılarak yazılmalıdır. Bir kimse eğer açık yazamıyorsa, o kimse konuyu iyi anlamamış demektir veya değişik bir ifade ile bir kimse bir konuyu iyi kavramamışsa yazmaya da hazır değildir. İç denetçi rapor yazmaya hazır olduğuna inanıyorsa ancak o zaman raporunu kaleme almalıdır. Sıkıcı ve bozuk bir yazı biçimi açık olmada bir engel sayılır. Çünkü açık olmayan bir yazı okuyucuyu ana konudan uzaklaştırır ve ancak kafa karışıklığına yol açar.

Sağlam yapıya sahip olmayan bir rapor da açıklığa engeldir. Derli toplu sırasıyla bildirilen görüşler raporun değerini ve etkinliğini artırır. İyi çizilmiş bir program, şema ve grafikler açıklığı sağlayabilecek araçlardır. Bazen, bir resmin ya da çizilen bir grafiğin anlattığını binlerce kelime açıklayamaz.

2.4.4.2.3. Öz Olma İlkesi

Öz olma ilkesinden gereksiz olanının çıkarılması anlaşılır. Raporun içeriğine yardımcı olmayacak bulgular, fikirler, kelimeler ve paragraflar bu sebeple rapor dışında bırakılır. Bazen iç denetçiler raporlarında uzun cümlelere yer verirler. Bu durum okuyanı düşünceye yöneltir ve yorar. Bu bakımdan denetçi uzun cümleler kurmaktan kaçınırsa okuyanlar sonuca daha kısa yoldan ulaşabilirler. Şunu unutmamak gerekir ki, öz olmanın anlamı sadece kısa cümle kurmak değildir. Kısa cümleler sıkıcı ve yorucu olmadıklarından daha kolay anlaşılabilirse de, gerektiğinde uzun cümlelere de yer verilmelidir (Güven, 2008:81) .

2.4.4.2.4. Anlaşılabilir Olma İlkesi

Rapor yazarken iç denetçi raporda kullandığı üsluba çok özen göstermelidir. Raporun dili uygun bir tonda olmalıdır, sıkıcı bir üslup kullanılmamalıdır. Raporda bir tarafta basit terimler kullanılırken diğer tarafta edebi terimler kullanmaktan kaçınmak gerekir.

2.4.4.2.5. Bilgi Verme ve Kanıtı Dayanma İlkesi

Denetim çalışmalarının başarısı yeterli kanıtın bulunmasına bağlıdır, yeterli kanıtların bulunması iç denetçiye raporunda güvenilir bilgiler verebilme olanağını sağlar. Böylece rapor kendisinden yararlanacak olanlar için inandırıcı olma özelliğine sahip olur. Kanıt vermek aslında raporun güvenilirliğini arttırmaktan ziyade bunun olmazsa olmaz bir koşuludur. Hem sorunun varlığı kanıtı, örneğe ve hesaba dayanmalı ve hem de sorunun çözüm önerisi de aynı dayanaklara sahip olmalıdır.

2.5. İç Denetimin İşletmelerde Uygulanış Süreci

İşletmelerde İç denetim; risk ve kontrol değerlendirme faaliyetlerine destek sağlar, işletme faaliyetlerini izler, faaliyetlere ilişkin risk ve kontrol faaliyetleri ile ilgili önerilerde bulunur, kontrollerin uygunluğunu ve etkinliğini test eder. İç Denetim faaliyetinin çok yönlü kapsamı; mali denetim, uygunluk denetimi, operasyonel denetim ve bilgi sistemleri denetimi gibi çeşitli denetim faaliyetlerini içerir. Bu işlev ve kapsam özellikleri ile İç Denetim; işletmelerde mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluğu, faaliyetlerin ekonomikliği, etkinliği ve verimliliği, bilgi sistemlerinin güvenilirliği için vazgeçilmez, olmazsa olmaz faaliyetlerden biri olarak kabul edilir (Özçelik, 2008: 97) .

İşletmeler için böylesine önemli ve gerekli bir faaliyetin başlatılması ve kurulması için gereken süreç akışı genel olarak aşağıda belirtilen şekilde tasarlanır ve yürütülür.

İç Denetim fonksiyonunun yönetmeliğinin oluşturulması; İç Denetim fonksiyonunun amacı, yetki ve sorumluluklarını belirleyen, standartlara uygun çalışma esasları hazırlanır ve yönetim kurulu onayına sunulur.

İç Denetim fonksiyonunun organizasyondaki yerinin belirlenmesi; İç Denetim fonksiyonunun organizasyondaki konumu, bağımsızlığı da göz önünde bulundurularak belirlenir.

İç Denetim fonksiyonunun çalışanlarının iş tanımının oluşturulması; İç Denetim fonksiyonunun yönetici ve çalışanlarının yetki ve sorumluluklarını içeren iş tanımları yazılı hale getirilir.

İç Kontrollerin değerlendirilmesi; Belirlenen süreç ve alt süreç sahipleri ile detaylı görüşmeler yapılır ve mevcut prosedürler incelenir. En iyi uygulamalar doğrultusunda risk/kontrol yapısı değerlendirilir. Mevcut ve olası riskler ve kontrol noktaları için iyileştirme önerilerinde bulunulur.

Risk Değerlendirmesi; İşletme bünyesindeki risk faktörlerinin ve denetim alanlarının belirlenmesi ve yapılacak risk değerlemesi sonucunda denetim alanları önceliklendirilir.

Yıllık İç Denetim Planı; Yapılan risk değerlendirmesi sonucunda yıllık İç denetim planı oluşturulur.

İç denetim faaliyetinin başlatılması, kurulması için öngörülen yukarıda özetlenen süreç akışında; gerek iç denetim faaliyetinin, gerekse işletme faaliyet konusunun gerektirdiği bilgi, beceri ve donanım ihtiyacı, işletme ölçeği, faaliyet gösterilen endüstrinin yasal düzenlemeleri, işletme politikaları, yönetimin tutum ve anlayışı çerçevesinde iç veya dış kaynak kullanımı ya da her iki kaynağın birlikte kullanımını suretiyle İç denetimin yapılmasını biçimlendirecektir (Uzun, 2011: 23) .

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TARIM VE HAYVANCILIK SEKTÖRÜNDE BİR İÇ DENETİM ÖRNEĞİ

3.1.Tarım Ve Hayvancılık Sektörünün Genel Durumu

Dinamik, büyüyen ve bağımsız bir tarım işletmeciliği karmaşı niteliğinde olan tarım ve hayvancılık sektörünün performansı, toplam ekonominin büyümesi, dengesi ve genel refah düzeyi için önemli görülmektedir. Tarım ve hayvancılık endüstrisi, diğer endüstrilerle ortak olarak ekonomik büyümeden etkilenmiş ve ekonomik büyümeye önemli ölçüde katkıda bulunmuştur. Talepteki düşük esnekliğin tarım ve hayvancılık endüstrisinin toplam ekonomi içindeki payını sürekli olarak azaltmasına karşın, artan nüfus ve gelir, gıdaya ve gıda maddelerine bağlı pazarlama servislerinin toplam pazarını genişletmiştir.

Tarım ve hayvancılık sektörü, uluslararası pazarlarda Türkiye'nin karşılaştırmalı üstünlüğe sahip olduğu sektörlerin başında gelmektedir. Bu sektörün başarısı ise sektöre hammadde sağlayan tarım sektörüne bağlıdır. Tarım sektörü, tüketicilerin gıda maddeleri gereksinimini karşılaması, gıda sanayiine hammadde sağlaması, talep yaratması ve ulusal gelire katkıları ile büyük önem taşımaktadır. Türkiye'de toplam nüfusun %18-19'u tarım kesiminde yer almakta ve bu kesim milli gelirin yaklaşık %9'unu gerçekleştirmektedir. Bu nedenle tarım ve hayvancılık sanayii sosyoekonomik açıdan büyük önem taşımaktadır (www.tuik.gov.tr).

Ülkemizde tarım ve hayvancılık işletmeleri 25.04.2006 tarihli ve 26149 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5488 sayılı Tarım Kanunu'na göre ve ayrıca hayvancılık işlemlerinin çalışma usul ve prensipleri 09/08/2006 tarihli ve 26254 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Hayvancılık İşletmelerinin Kuruluş, Çalışma, Denetleme Usul ve Esaslarına Dair Yönetmeliğe göre faaliyetlerini yürütmektedirler. Söz konusu kanunda tarımsal ve hayvansal işletmeler; üretim faktörlerini kullanarak; bitkisel ve/veya hayvansal ve/veya su ürünlerinin üretimi için tarımsal faaliyet yapan

veya söz konusu tarımsal faaliyete ilave olarak işleme, depolama, muhafaza ve pazarlamaya yönelik faaliyetlerde bulunan işletmeler olarak tanımlanmıştır.

Denetim konusu bakımından düşünüldüğünde tarım ve hayvancılık sektöründe tam anlamıyla bir denetimin uygulanması hem SPK açısından hem de ilgili işletmelerin kendi iç denetimleri açısından çok yeni olduğu söylenebilir. Bunun asıl nedeni aslında çiftçilik ve hayvancılığın ülkemizde genellikle bireysel düzeyde, ya da aile şirketi düzeyinde yapıyor olmasındandır. Oysa hem yasal denetim, hem de iç denetimin tam anlamı ile uygulanabilirliği kurumsal ve büyük ölçekli şirketlerde mümkün olabilmektedir.

Bu anlamda uygulamada örnek aldığımız şirketin hem Koç Holding A.Ş. gibi kurumsal bir denetim mekanizması ile yönetilen bir guruba bağlı olması hem de bu sektörde bu işi kurumsal olarak bu büyüklükte yapan ilk şirket olması anlamında önemlidir.

3.2. Harranova Besi Ve Tarım Ürünleri A.Ş'de İç Denetim Süreci

3.2.1. Harranova Besi ve Tarım Ürünleri A.Ş.

Koç Holding A.Ş. ve Ata İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş. tarafından Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde besicilik üzerine yapılan fizibilite çalışmalarını incelenerek bölgenin kalkınmasının bilinçli ekonomik yatırımlarla gerçekleşebileceğini ve bölge coğrafyasına en uygun yatırım alanının hayvancılık olacağı tespit edilmiştir (www.harranova.com.tr, 2011) .

Koç-Ata Besi ve Tarım Ürünleri Anonim Şirketi 6 Mayıs 1999 tarihinde taraflarca imzalanan ortaklık anlaşmasından sonra 12 Temmuz 1999 tarihinde Koç Holding A.Ş.'ye bağlı birkaç şirket ile Ata İnşaat firmasının ortaklığı ile kurulmuş ve Şanlıurfa şirketin merkezi olarak belirlenmiştir. Şirket kuruluşundaki temel faaliyet konusu 5 yıl içinde ortalama 10.000 baş besi, 2.000 baş süt hayvanı yetiştiriciliği hedefine ulaşmaktır.

1999'da temeli atılan ve 10 ayda tamamlanan Koç Ata şirketi tesisleri, Almanya'dan ithal edilen 300 baş Holstein Friesian Cinsi gebe düvenin 28 Eylül 2000 tarihinde tesise gelmesi ile 11 Ekim 2000 tarihinde Besi Çiftliği resmen faaliyete geçmiştir. Daha sonra Sancak Gurubunun da şirkete ortak olması sonucu 19.11.2003 tarihli 5931 sayılı ticaret sicil gazetesinde ilan edilerek şirketin ünvanı Koç Ata Sancak Besi ve Tarım Ürünleri A.Ş. olarak değiştirilmiştir. Ata ve Sancak grupları hisselerin tamamını Koç Topluluğu'na devredilmesi ile birlikte şirket ünvanı "Harranova Besi ve Tarım Ürünleri A.Ş." olarak değiştirilerek, 18.08.2006 tarihli resmi gazete de ilan edilmiştir.

Harranova A.Ş. 2006 yılında mevcut et, besi ve hayvan yemi temelli olarak yaptığı tarım ürünleri yetiştiriciliği ziraatına ilave olarak salça üretim faaliyetine de girmeye karar vermiş ve domates konusunda uzman Tat Konserve San.ve Tic. A.Ş ile ciddi bir koordinasyon içerisine girerek 35 dekarlık bir alanda deneme amaçlı sınıai domates ekimi gerçekleştirmiştir.

2006 yılında başarılı sonuçlanan deneme domates üretimi üzerine, 2007 yılında 3.500 dekarlık farklı araziler üzerinde farklı cins domateslerin deneme üretimi yapılmıştır. Yine olumlu sonuç alması üzerine 2008 yılından itibaren kademeli olarak 5 yıl içerisinde, 100 bin dekarlık alanda domates yetiştirilmesi ve 5. yıl itibariyle kiralanmış arazilerde toplam 1 milyon ton/yıl domates üretimi gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir. Üretilen domatesin işlenmesi amacı ile kapasite altyapısı dünyanın 5.inci büyük fabrikası diyebileceğimiz Salça Üretim Tesisi'ni de Şanlıurfa'ya kurmuştur. Bunun üzerine dünya salça sektörünün lider salça üreticisi The Morning Star firması Harranova A.Ş.'ye %10'luk bir hisse ile ortak olmuştur (www.harranova.com.tr, 2011) .

Şirketin misyonu ülkemizde tarım ve hayvancılığı canlandırmak, verimsizliği ortadan kaldırmak, katma değeri yüksek bu tür yatırımların yaygınlaşmasını sağlamak, ülke genelindeki bölgeler arasında gelişmişlik farkının azaltılabilmesi için, tarım ve hayvancılık ile ilgili sanayinin gelişmesine ön ayak olmak, deney ve birikimlerini yeni girişimcilerle paylaşmayı sosyal bir sorumluluk olarak görmektir (www.harranova.com.tr, 2011). Harranova A.Ş nin organizasyon yapısı ise Ek:1’de belirtildiği gibidir.

3.2.2. Harranova Besi ve Tarım Ürünleri A.Ş.’de Denetim Süreci

Harranova A.Ş’de iç denetim sürecinin tam olarak anlaşılması için Koç Holding A.Ş. nezdinde yapılmış olan Denetim Komitesi ve Denetim Gurubu Başkanlığı ve bunların görevlerinden söz etmekte fayda vardır.

3.2.2.1.Denetim Komitesi

Denetim komitesinin ana görevi Sermaye Piyasası Mevzuatı’nda kendileri için öngörülen görevleri yerine getirmektedir. Bu kapsamda, şirketin muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir (KYUR,2010: 22) .

Denetim komitesi, kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem finansal tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklığın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak, kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmek zorunda olup, yılda en az dört defa ve gerektiğinde daha sık toplanır.

Denetim Komitesi'nin, şirket yönetimi ile birlikte sorumluluğu, iç ve dış denetimin titizlikle sürdürülmesi ve kayıtların prosedürlerin ve raporlamaların ilgili kanun, kural ve yönetmeliklere, ayrıca SPK ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) prensiplerine uygunluğunun sağlanmasıdır. Bu komite birisi başkan olmak üzere, icrada görevli olmayan üyelerden oluşur.

3.2.2.2. Denetim Grubu Başkanlığı

Denetim grubu, bir başkan, bir direktör ve yedi koordinatörden ve bu koordinatörlere bağlı çok sayıda denetçilerden oluşmaktadır. Denetim grubu başkanlığının organizasyon yapısındaki yeri, önemi ve işleyiş şekline bir göz atmakta fayda vardır. Koç Holding A.Ş.'de denetim grubu direkt olarak yönetim kurulu başkanı Mustafa Koç'a bağlıdır. Diğer herhangi bir grupla bağlantısı olmak bir yana Holding'in CEO'suna (Chief Executive Officer-İcra Kurulu Başkanı) bile yönetsel ya da işlevsel olarak bağlanmamış olması denetimin bağımsızlığı ilkesinin benimsendiğinin en iyi göstergesidir. Ek:2'deki şemada bu durum görülmektedir.

Ek:2'deki organizasyon şemasında görülen Holding Denetim Grubu koordinatörlere bağlı olmak üzere, kendi içerisinde de her grubun başında bir ekip başkanı olmak üzere yaklaşık üçer veya dörder kişilik ekiplere ayrılmaktadır. Her ekip yaklaşık ortalama 10 adet Koç Grubu şirketinin denetlenmesinden sorumludur. Tabii ki bu denetlenen şirketlerin büyüklüklerine, iş hacmine, cirosuna ve oluşturduğu satış, dağıtım, pazarlama ve bayii ağlarının büyüklüklerine göre değişmektedir. Portföyünde çok büyük hacimli şirketlerin bulunduğu denetim ekipleri sadece birkaç şirketin denetiminden sorumlu olurlar ve denetimleri daha sık, daha uzundur.

Bu denetim ekipleri sürekli aynı sektör grubuna bağlı şirketleri ya da sürekli aynı şirketleri denetlemezler, uygulamada belirli değişkenlere bağlı olmakla beraber birkaç yılda bir rotasyon yapılır. Bu rotasyonda ana amaç tarafsızlığın korunmasıdır. Bu konuda kurallara bağlanmış süreler bulunmayıp, Denetim Grubu Başkanı'nın uygun gördüğü dönemlerde rotasyon yapılmaktadır.

Koç Holding A.Ş. bünyesinde iç denetçi olmak için işe alım aşamasında Koç Topluluğu özgeçmiş havuzundan ve/veya bu konuda hizmet veren şirketlerin bilgi bankalarından, işe uygun olabileceği düşünülen kişilerin özgeçmişleri toplanır. Bu özgeçmişler, denetim komitesi tarafından incelenerek görüşmeye çağırılacak kişiler belirlenir. Bu kişiler arasından ikinci görüşmeye çağrılanlar panel mülakatına alınır. Bu mülakatta ortaya konulan senaryoya göre çözümler üretmeleri istenen adaylardan, başarılı bulunanlar, şirketin personel ihtiyacına uygun şekilde istihdam edilirler.

3.2.2.3.Harranova A.Ş. İç Denetim Detayları

Şirket iki türlü iç denetimle karşı karşıyadır. Birincisi SPK tarafından halka açık şirketler ya da şirket üzerinde halka açık bir şirketin hissesinin bulunduğu durumlarda bir zorunluluk olan ve bağımsız denetim şirketlerince yapılan iç denetimdir. Bu tür denetimde şirket SPK adına denetim yapmaya yetkili yine kendileri de özel şirket olan bağımsız denetim şirketlerinden biri ile anlaşma yapar ve ayda bir sınırlı ve yılda 1 kez tam denetim olmak üzere 2 kez ücretini ödeyerek kendini denettirir. Çalışılan bağımsız denetim şirketi de en fazla 5 yılda bir değiştirilmek durumundadır. Harranova A.Ş’de bağımsız denetim firmaları ile denetim yılda 4 kez yapılmaktadır. Asıl zorunluluk 2 kez olmasına rağmen şirketin bunu 4 kez yaptırmasının sebebi, şirket sonuçlarını UFRS’ye göre üç ayda bir görmek isteyen diğer şirket hissedarı The Morning Star adlı yabancı şirketin talebi üzerinedir.

İkincisi ise, Harranova A.Ş’nin tamamen Holding Yönetim Kurulu adına ,bizzat Koç Holding A.Ş’ye bağlı Denetim Gurubu İç Denetçileri tarafından denetlenmesi şeklinde gerçekleşen iç denetimdir. Şirket söz konusu denetim gurubu denetçileri tarafından normalde yılda en az iki kez denetimden geçirilir. Aslında şirketin “normal koşullarda” hangi sıklıkta denetleneceği bir risk puanlaması çevresinde belirlenmektedir. Bu risk puanı, şirketin ciro büyüklüğü, aktif büyüklüğü, faaliyet gösterdiği sektör ve tabi olduğu mevzuat gibi kriterlere göre oluşturulmaktadır.

Harranova A.Ş 'nin Holding iç denetçileri tarafından denetlenmesinin amacı ya da beklenen yararlar tüm Holding şirketlerinin denetlenmesindeki amaçlarla paralel olup aşağıda belirtildiği gibidir ;

a-) Şirketin yapısı ve statüsüne göre işlem ve kayıtlarının yasal mevzuata göre yapılıp yapılmadığının tespiti ve varsa yanlışlıkların resmi olarak düzeltilmesi ve beyan edilmesi. Burada yasal mevzuata uygunluk çoğunlukla VUK (Vergi Usul Kanunu) Mevzuatı ve TMS (Türk Muhasebe Standartlarına) uygunluk olmakla beraber tüm kurum ve kuruluşlara karşı yerine getirilmesi gereken yükümlülüklerin denetimi ve düzeltmeleri amaçlanmaktadır.

b-)Şirketin mali tablolarının denetlenmesi, doğruluğunun teyidi ya da düzeltilmesi

c-) Şirketin karlılık analizlerinin yapılması

d-)Şirketin verimlilik analizlerinin yapılması

e-)Şirketin risk analizlerinin yapılması

f-)Şirketin insan kaynağı ve personel değerlendirmesinin yapılması

g-)Şirketin finansal kaynakları kullanım verimliliğinin denetlenmesi

h-)Şirketin Holding işleyiş ve çalışma prensiplerine uygunluk denetiminin yapılması

i-)Mevcut fiili durumun tesbiti ile yetinmeyip şirketle ilgili geleceğe dair öngörülerde bulunmak ve karar alıcılara bu yönde bilgiler sunmaktır.

Ayrıca denetçilerin paylaşılması yasak olan iç denetim kılavuzları mevcuttur. Burada denetçilerin uygulaması gereken her türlü işlem ve ilke mevcuttur. Harranova A.Ş'de iç denetimin beklenen katma değeri sağlaması bakımından aşağıda yer verilen sürece uygun olarak yerine getirilmektedir.

I.PLANLAMA

- A. Denetim evreninin tanımlanması
- B. Denetim alanlarının belirlenmesi
- C. Risk kriterlerinin tanımlanması ve risklerin derecelendirilmesi
- D. Denetim alanlarının öncelik sırasına konulması
- E. Denetim kaynaklarının tahsis edilmesi
- F. Planın hazırlanması ve onaylanması
- G. İç denetim programının hazırlanması ve onaylanması
- H. Denetçi ve denetlenecek birimlere bildirim

II. DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ

- A. Ön çalışma ve bireysel çalışma planı
 - 1. Çalışma kağıtları ve formlar
 - 2. Denetim amaçlarının belirlenmesi
 - 3. Bilgi toplama/ön araştırma
 - 4. Açılış toplantısı
 - 5. Potansiyel sorunlu alanların belirlenmesi (risk değerlendirmesi)
 - 6. Bireysel çalışma planının hazırlanması
- B. Saha çalışması
 - 1. Denetim testlerinin uygulanması
 - 2. Bulguların elde edilmesi ve önerilerin geliştirilmesi
 - 3. Bulguların denetlenen birimle paylaşılması
 - 4. Kapanış toplantısı

III. RAPORLAMA

- A. Taslak denetim raporunun hazırlanması ve gönderilmesi
- B. Nihai denetim raporunun hazırlanması ve sunumu

IV. DENETİM SONUÇLARININ İZLENMESİ

- A. Denetim sonuçlarının izlenmesi
- B. Denetimin değerlendirilmesi

C. Denetçinin değerlendirilmesi

Diğer bir deyişle genel olarak iç denetimde yaşanan süreçlerin basamaklarının belirtildiği Ek:3'deki genel aşamalar uygulamamıza konu Harranova A.ř denetimlerindeki süreçlerle örtüşmektedir. şirket bu aşamalarda tüm şekil ve içerik koşullarını yerine getirmektedir.

Ana hatları ile denetimin yapılacağı tarihler Harranova A.ř ,ilgili denetim birimi yetkilisi tarafından bildirilmesi ile süreç başlar. Aslında denetimde amaç her yönü ile tüm işlerin ideal, yasalara uygun, dürüst, doğru, karlı, verimli, şekil ve içerik şartlarına uygun, yasal ve aynı zamanda Holding prosedür ve işleyiş şekillerine uygunluğunun denetlenmesi olduğu için, Harranova A.ř'de tüm işleyişlerini bu ilkelere uygun olarak gerçekleştirdiği için uzunca bir hazırlık süreci yaşamasa da yine de bir denetime hazırlık çalışmalarına başlar. Bu alışmalar daha çok denetçilerin işlerini kolaylaştırıp hızlandırmaya yönelik olarak ve önceki denetimlerde yaşanan tecrübelere dayanak oluşan hazırlıkların yapılması şeklinde-dir. Hangi işe hangi gözle bakılacağı, hangi çalışmaların hangi formatla görülmek istendiği, hangi hesap denkliklerinin tamam olması gerektiği artık belli olduğu için şirketin tüm birimleri kendi işlerini doğruluğunu ve denkliğini gösterecek formatlara getirerek bir hazırlık yaparlar. Aslında şirket bu yolla denetim öncesinde aynı yöntemlerle kendi öz denetimini de gerçekleştirmektedir.

Denetim ekibinin şirkete gelmesi ile birlikte, öncelikle şirket müdürü ve birim yöneticileri ile küçük bir toplantı yapılır. Denetimin kaç gün süreceği, hangi birim yöneticisinin hangi denetçi ile çalışacağı ve ilgili denetime nereden başlanacağı, istenen ve önemli olan çalışmaların hazır olup olmadığı konusunda görüşülür. Bu aşamadan sonra denetim başlar. Denetimin hangi birimden, hangi konudan ya da hesap planına göre hangi hesaplardan başlanacağı konusunda çok net bir bir sınırlama ya da ajanda bulunmamaktadır. Denetim ekibinin ve denetlenen şirket personelinin planlamalarına göre farklılık gösterebilmektedir.

Harranova A.Ş.'de üretim yelpazesi ve idari kadro yapılanması dikkate alındığında denetçi ile denetim süresince muhatap olan ya da belirli aralıklarla kendisi ile görüşülen, soru sorulan, sorgulanan ya da bilgisine başvurulmuş birimleri aşağıda belirtildiği gibi sınıflandırabiliriz. Bunların bazıları müdür ve bazıları departman sorumlusu şeklinde yöneticilerdir

İdari Birimler ;

- Şirket Yöneticisi
- Mali İşler Yöneticisi
- Personel ve İdari İşler Yöneticisi
- Satınalma ve Lojistik Yöneticisi
- Besi ve Et ürünleri Satınalma ve Satış Yöneticileri
- İhracat Yöneticisi

Üretim Birimleri ;

- Tarla Üretim Yöneticisi
- Salça Fabrikası Yöneticisi
- Besi Üretim Yöneticisi
- Kesimhane Yöneticisi
- Yem Merkezi Yöneticisi

Bu kişilerin dışında, inşaat teknikerliğinden , çevre mühendislerine kadar herkes farklı yoğunluk ve şekillerde de olsa denetçi ile temasta olmak zorunda kalmaktadır.

Genellikle ilk hedef, kayıtların VUK, TMS ve diğer ilgili kanunlara göre yapılıp yapılmadığı ,vergi yönünden, çalışanların hakları yönünden, çevre yönünden ve buna benzer tüm yönlerden yükümlülüklerin mevzuatlara uygun olarak yerine getirip getirilmediğinden emin olmaktır.

Koç Holding A.Ş.'de genel olarak yasallık ve doğruluk çok fazla ön plandadır. Hata ya da unutmama sonucu iyi niyetle yerine getirilmemiş yükümlülükleri denetçilerin uyarısı ile şirket bizzat ilgili resmi kuruma bildirmekte ve bununla alakalı parasal bir ceza gerekirse dahi kendisi bildirip bu yükümlülüğünü düzeltip tamamlamaktadır.

Tüm işlemlerin yasallığından teknik olarak emin olunduktan sonra süreç artık şirketin verimlilik, karlılık, kaynak kullanım doğruluğu, risk analizleri vb. konulara yönelmektedir. Bu denetimlerde en önemli konu, tüm işlemlerin belgelere dayandırılması zorunluluğudur. Şirket çalışanları her bir soruya verdiği cevabı ve yaptığı işleri belgeler ve hesaplama tabloları ile göstermek zorundadır. Belgeye dayanmayan, karalama dahil olsa herhangi bir çalışmaya dayanmayan hiçbir iş ya da anlatım denetim ekibi tarafından itibar görmemektedir.

Şirket yöneticisi yanlış bir karar almış, yanılmış ya da şirketi belirli miktar ve konularda zarara uğratmış olabilir. Ama kararın ciddi bir çalışma sonrası hangi değerlendirme ve mukayese çalışmaları neticesinde alındığının belgelendirilmesi gerekmektedir. Bunun yanında herhangi bir işle ilgili alınan kararda imza sirküleri ve benzeri yetkilendirme tamimlerine uygun olarak davranılıp davranılmadığı ve imzası gereken tüm kişilerin imzası olup olmadığı da çok önemlidir.

Kayıtların doğruluğu ile alakalı mevzuat denetimi dışındaki denetimler bir şirkette yapılan işlerin her birini ayrı ayrı ele alacak şekilde detaylı yapılmaktadır. Kısacası denetlenmeyen hiçbir faaliyet ve başlık yoktur. Birkaç önemli başlığı şöyle sıralayabiliriz ;

- Finansal kararların ve yönetimin doğruluğunun incelenmesi, kredi kullanımı ...vb .
- Maliyetlerin ve masrafların detaylı incelemesi,
- Carilerle Hesap Mutabakatları, Alacaklar, Ters bakiye veren cariler, müşteri yaşlandırma çalışmaları... vb
- Ödemelerin incelenmesi
- İthalat ve ihracat işlemleri

- Satış fiyatlarının doğruluk araştırması, fiyat ve satış grafikleri
- Satın alma kararlarının ve tekliflerin incelenmesi,
- Satın alma fiyat ve faturalarının kontrolü
- Lojistikle alakalı sözleşme ve analizler
- Stoklu alınan malların stok karlılık veya zararlılık analizleri
- Yıl sonu sayım tutanakları ve bazı kalemlerin denetimde fiili olarak stok sayımı
- Personelin verimli kullanımı konusu, yapılan iş kapasitesine göre sayı ve nitelik olarak personel durumu
- Maaşlar, kasa ve banka kayıtları
- Personel masraf belgeleri
- Üretim birimlerinin verimlilikleri

Tüm bu konularda yöntemler; soru sormak, cevabın belgesini istemek, belge yada projeler üzerinde beklenmedik detaylara girmek, sondajlama yolu ile konu, evrak, fatura seçerek sorgulamak, çapraz kontrol yapmak, gerektiğinde bizzat işin mahalline gitmek, ölçmek, tartmak, piyasayı o anda araştırmak, şirketin müşteri ve tedarikçilerinden yazılı ve sözlü bilgi almak gibi her türlü yöntem uygulanmaktadır. Evrak anlamında da en kıymetli evraktan, küçük bir masraf fişine ya da kantar fişleri ve saatlerine incek derecede tüm evraklar sondajlama yolu ile ya da bizzat sorun olan noktalarda bunlara odaklanarak incelenir.

Ancak burada vurgulanması gereken durum şudur ki ,tüm yöntemler uygulanırken suçlayıcı, şüpheli ve denetleneni aşağılayıcı tutum sergilenmemektedir. Holding genelinde tüm personel için geçerli olan Koç Personeli Etik Davranış Kurallarına göre davranma zorunluluğu denetçiler için de geçerlidir. Herhangi bir kötü niyet hissedip şüpheye kapılmaları durumunda da bunu belgeleri ile birlikte üst yönetime raporlamaktadırlar. Çünkü denetçiler tarafsızlıklarını korumak adına soyut gözlemleri raporlamaktan kaçınırlar. Rapora giren konuların bilgi ve belgelerle desteklenmesi esastır. Şirketlerin İnsan Kaynakları uygulamaları kapsamında girecek konulara da zaten doğrudan müdahil olmak denetçilerin görev ve sorumlulukları dışındadır. Ancak istendiğinde bu konularda olumlu ve olumsuz görüşler paylaşılabilir.

Tüm bu süreçlerde denetçiler önemli gördükleri herşeyi not alırlar. Belirli düzeltmelerin yapılması gerektiğini düşünüyorlarsa ilgili birim amiri ile bu konuyu tartışıp karara bağlarlar. Bu şekilde denetim tespitleri üzerinde oluşturulan aksiyon planlarının, yapılıp yapılmadığı belirli bir takvime göre takip edilmektedir.

Bu süreçler tamamlandıktan sonra sadece şirket müdürü ile denetim ekibi arasında kısa bir bilgilendirme toplantı gerçekleştirilir. Böylece denetim süreci Harranova A.Ş açısından tamamlanmış olur.

Denetim ekibi ise kendi görevleri olan aşamaları da tamamladıktan sonra denetim sonuçları, rapor aşamasına gelir ve Koç Holding A.Ş. Yönetim Kurulu'na raporlanır. Sonrasında da Harranova A.Ş ile ilgili alınan notlar ve kararlaştırılan düzeltmelerin yapılıp yapılmadığının takibi de bizzat denetim ekibi tarafından yapılır.

İç denetimde yapılan çalışmamızda süreç denetimini incelediğimiz için bunun detayları aktarılmıştır ancak Koç Holding A.Ş. Denetim Grubu'nun aslında süreç denetimleri dışındaki bazı faaliyetleri ve diğer özel denetimleri de şunlardır;

- a-) Risk denetimleri
- b-) Suistimal denetimleri
- c-) Danışmanlık (Üst yöneticilerine ve tüm holding şirketlerine, her konuda)
- d-) Talep olursa karlılık ve yatırım analizleri
- e-) Mevcut durumun gelecekteki etkilerinin değerlendirilmesi ile gelecek kararlarını etkileme

Son olarak denetim sonucu tüm doğrulaması yapılmış olan Harranova A.Ş 2010 yılı mali tablolarına geçmeden önce bu mali tabloların hangi yöntemle yapıldığı konusunda ve bu yöntemler açısından SPK adına denetim yapan bağımsız denetim firma denetçileri ile Koç Holding A.Ş. denetçileri arasındaki önemli farklılık belirtilmelidir.

Türkiye’de şu anda TMS geçerlidir ve şirketler mali tablolarını VUK’a göre olan kanuni tablolar şeklinde hazırlamak zorundadırlar. Koç Holding A.Ş. denetim grubu da şirket çalışmalarını, özellikle gelir tablosu ve bilançolarını buna göre denetler ya da hazırlarlar. SPK denetçilerinin çalışma ve raporlamaları ise TMS’ye göre değil UFRS’ye göre yapılmaktadır.

Bu iki yöntem arasındaki temel fark detaydaki farklılıklardır. Bu farklılık ise şunlardır; Kanuni tablolar direkt olarak kayıtlı verilerden hareket edip ,her bir değeri kendi mevcut şartları, vadesi ve kaydi değerlerinden hareketle tesbit etmektedir. UFRS ise daha çok tüm değerleri günümüze uyarlamak ve daha gerçekçi davranmak mantığı ile hareket etmektedir. Yani geçmişten geleni de gelecekte oluşacak bir değeri de günümüz değerlerine çekerek tesbit etmektedir.

Birkaç temel konuda örneklendirirsek;

- Harranova A.Ş açısından canlı varlıkları olan besi sığırlarının bugünkü değerleri kanuni yönetime göre “satılma tutarları+besleme maliyetleri” şeklinde hesaplanırken, UFRS’ye göre bu besi sığırlarının et ve yan ürünleri ile beraber ya da canlı olarak piyasaya göre bugünkü satış fiyatları onların gerçek değerleri olarak kabul edilir.
- Kanuni sistemde 60 gün vadeli bir satıştan dolayı oluşan alacak, alacağın kaydi değeri ne kadarsa direkt o değerle kabul edilirken , UFRS’ye göre bu alacak bugüne çekilerek alacak miktarından 60 günlük vade farkı düşülerek aslında alacağın daha az olduğu kabul edilir.
- Çalışan personelin kullanılmamış izin süreleri kanuni hesaplamada dikkate alınmazken, UFRS mantığında bu personeller bugün işten ayrılırsa şirketin ödemek zorunda kalacağı kullanılmamış izin günlerinin ücretleri de bir maliyet olarak kabul edilmektedir.

Aslında hemen herkesin hemfikir olduğu gibi UFRS mantığı ve uygulaması daha gerçekçidir. Zaten bu yüzdendir ki SPK bu değerleri kabul etmektedir, böylece halka arz olmuş şirketlerin hisselerini almak isteyen yatırımcılar ilgili şirketlerin gerçek bugünkü durumunu görerek karar verme şansına sahip olmaktadır.

Durum böyle iken Türkiye'nin önde gelen kurumsal ve büyük bir ekonomisi olan Koç Gurubu'nun neden UFRS'yi kullanmadığını düşünmek yanlış olur. Çünkü Holding süreç denetiminin önemli bir fonksiyonu ve amacı yukarıda da anlattığımız gibi yasallık ve uygunluk denetimi olduğu için çalışmalar bu esasa göre yapılır.

Ancak şirketlerinin gerçek durumunu görmek açısından Koç Holding A.Ş. denetçileri aynı zamanda şirketlerin UFRS'ye göre tablolarını da hazırlayıp ayrıca karar alıcılara sunmaktadır.

Ancak günümüzde, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS ve yorumlar Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) tarafından bu düzenlemelerle tam uyumlu ve birebir tercüme olarak Türkçe'ye çevrilmekte ve yayınlanmaktadır. TMSK bünyesinde çeşitli uzmanlardan oluşan çalışma komisyonu UFRS'lerin tam setinin çevirisi çalışmalarını sürdürmektedir. Bu komisyon tarafından oluşturulan taslaklar Kurul Genel Sekreterliği'nin onayını takiben Kurula sunulmaktadır. Kurula sunulan standart taslak metinleri Kurul tarafından incelenip , Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standardı olarak kabul edilmekte ve Resmi Gazete'de yayınlanmaktadır (Deloitte, 2010:5).

IASB tarafından yayınlanan standartlar ile TMSK tarafından yayınlanan standartlar arasındaki tek fark tercüme çalışmaları nedeni ile yayınlanma tarihlerinden kaynaklanmaktadır. Dolayısı ile artık dünyada yaşanan UFRS ile ilgili gelişmeler eş zamanlı olarak Türkiye Muhasebe Standartları'na da yansımaktadır.

Bu ve benzeri önemli adımlarla birlikte kısa süreçte Türkiye'de de UFRS uygulamaları yaygınlaşacak gibi görünmektedir.

SPK bağımsız denetçileri ile şirketlerin kendi iç denetçileri arasındaki diğerk bir önemli fark da olumlu ve olumsuz görüş bildirmek yanında SPK denetçilerinin “görüş bildirmekten kaçınma” gibi bir seçenekleri varken Holding denetim ekiplerinin yöntemi, raporlar vasıtasıyla tespit ve görüşlerini detaylı şekilde açıklamak şeklindedir.

Harranova A.Ş'nin denetimden geçmiş TMS ve UFRS ye göre ayrı ayrı hazırlanmış 2010 yılı gelir tablosu ve bilançosu Ek:4'te belirtildiği gibidir.

4.SONUÇ VE ÖNERİLER

Denetim mesleği, başlangıçta hata ve hileleri önleme işlevini yerine getirirken, zamanla mali tabloların araştırılması gibi yine dar kapsamlı sayılabilecek aşamaya geçmiştir. Günümüze gelindiğinde ise, muhasebe çalışmalarının denetlenmesinin yanı sıra diğer işletme faaliyetlerinin değerlendirilmesi yapılabilmektedir. Ya da artık hedef budur. Kısacası, iç denetçiler işletmenin yönetiminde, yönetim kurulunda veya eşdeğer yetki ve sorumlulukta olanlar için analiz yapma, önerilerde bulunma ve bilgi hazırlamakla sorumlu olmuşlardır. İç denetimdeki gelişmeler çağdaş denetim uygulamalarına önemli bir katkı sağlamıştır.

Şirket yönetimleri ve çıkar sahipleri açısından ancak hata ve hileden arındırılmış geçerli ve güvenilir bilgiler ile amaçlara uygun sağlıklı kararlar verilebilmesi mümkündür. Güvenilir ve geçerli olmayan bilgi, kaynakların etkin ve verimli kullanımını engelleyerek topluma, işletmelere ve karar alıcılara zarar verebilmektedir. İşletmelerin denetim uygulamaları bu çerçevede, bir çatı gibi tüm uygulamaların üzerini kapsamaktadır. Bu çatının alt bir unsuru olan etkin iç denetim sistemi güvenilir bilgi sunumunu sağlayabilmektedir.

Günümüzde gelişen tarım ve hayvancılık sektörü ve ve bu sektör içerisinde ülkemizde giderek önem kazanan besi ve tarım ürünleri üretim sektöründe yer alan Güneydoğu bölgemizdeki en önemli işletmenin mevcut uygulamada kullandıkları iç denetimi ve bağımsız şirketlerce yapılan denetimi, yöntemleri ile incelemeye alınmış ve bunların yapılış şekilleri ve prosedürleri detaylı olarak ele alınmıştır.

Amaç kurumsal anlamda denetim mekanizmasından tam olarak faydalanılmayan bir iş dünyası ortamında ve sektörel yapıda, ilk izlenim olarak bu kavramlardan uzak olduğu önyargısı uyandıran bir coğrafi bölgede, hem de denetim bir yana, kaydi anlayışın bile tam yerleşmemiş olduğu tarım ve hayvancılık sektöründe yer alan bir işletmenin iç denetim açısından konum ve uygulamalarının tesbiti olmuştur.

Burada çarpıcı olan şu sonuç görülmüştür ki kurumsal bir iyi özgeçmişe sahip büyük kuruluşlar denetim dahil tüm kurumsal kültür ve alt yapılarını yeni girdikleri en farklı sektörel şirketlerine de taşıyabilmektedirler. Süreç sıkıntılı ve zor olsa dahi bu Harranova Besi ve Tarım Ürünleri A.Ş. nin tüm yönleri ile Koç Holding A.Ş.'ye adaptasyonunda önemli ölçüde başarıya yaklaşmıştır.

Harranova A.Ş.'in işteğal konusu gereğı işlerin tamamının takibi oldukça karmaşık üretim ve ürün döngüsüne sahiptir. Domates tohumundan salçaya varan bir proses ,her an kg bilgisi değışen ve her biri birbirinden farklı yapılara sahip hayvan varlığı ,canlı hayvan alımından market tezgahına ambalajlı olarak sunulan ete varıncaya kadar uzun ve karmaşık bir süreçtir. Ancak görülmüştür ki buna rağmen ilgili işletmede iyi derecede bir kayıt ve takip sistemi kurulmuş, iç denetlemeler aynı zamanda bir eğitim sürecine dönüşmüş ve ilgili sektörde az rastlanan sınıflandırılabilir, ölçülebilir, değıerlendirilebilir bir veri birikimi oluşmuştur. Bununla birlikte ilgili işletme ileriye dönük olarak başına gelecek iyi ya da kötü ekonomik sonuçları erkenden öngörebilmektedir.

Sözkonusu işletmede denetimin sadece bir teftiş olmaktan çıkarak hem bir eğitim süreci hem de danışmanlık süreci olduğu benimsenmiş ve işlevselleştirilmiştir.Denetimde çalışanlardan istenen ve beklenenler o kadar öğretilmiş ve benimsetilmiştir ki denetim mekanizmasının var olduğu ve işlediğinin bilinmesi bile çalışanları günlük işlerini bu önceden belirlenmiş ölçü ve kriterlere göre yapmaya yöneltmiştir.Günlük olarak yapılan küçük ,büyük ,önemli ya da önemsiz her iş bu mantıkla yapılır olmuştur.Yani istenen ve beklenenin tanımı yapılmıştır.Bunun isteneceğini bilen çalışan da işlerini bu tanım ve süreçlere uygun yapmakta ve buna uygun belgelendirmektedir.

Harranova A.Ş.'de denetimin işlevsel ve yönetsel bu etkilerinin yanında bazı rakamsal sonuçlarda denetimin büyük oranda etkili olduğunu göstermek de mümkün olmuştur.Elbette ki tarım ve hayvancılık gibi bir sektörde tüm değıerlendirme rakamları üzerinde çevresel etken ve faktörlerin sayısı çok fazla ve çok değışkendir.Ancak sözkonusu işletmenin 2008 ,2009 ,2010 yılı kanuni bilançolarının

aktif ve pasif kalemlerini bir araya getirip kıyasladığımızda ,denetimin etkisinin güçlü olduğu bazı sonuçlara aşağıdaki şekilde ulaşılmıştır.

Bilançoların aktiflerine bakıldığında ;

-Bankalar başlığında , denetim grubunun önerisiyle,dövizli ödemeler için döviz satın almak yerine ihracat satışlarından gelen döviz bankada tutup kur yükselmesi dolayısıyla uğranılması muhtemel zararları minimize etmek amaçlanmıştır.2010 yılında bu prosedüre uyulmuştur.

-Mahsup edilecek vergi ve fonlar başlığında ,vergi dairesindeki şirket alacakları olan KDV,İhracat Teşviki gibi alacakların sürekli olarak faaliyetle orantılı olarak artma eğiliminde olmasından dolayı 2010 yılı öncesi denetimde bu alacaklar için daha sıkı bir takip öngörüldüğü için ,neticede bu kalemden duran alacaklara zamanında başvurulduğu için sadece son aylara ait alacaklar sistemde kalmıştır.

-İlk madde ve malzeme başlığında , denetçiler tarafından hayvan yemleri ve benzeri hammaddelerin üretim sezonunda depolanmasının maliyet avantajı için gerekli olduğu tesbit ve önerisi yapılmış uygulamada sezon avantajını daha fazla kullanabilmek için daha fazla alım ve stoklama yapılmıştır

-Yarı Mamüller ve Mamüller başlıklarına bakıldığında da denetim öngörüsü sonucu kapasitesinin arttırılıp sabit giderlerin toplam maliyet içindeki payını düşürmek için üretim kapasitesi ile orantılı olarak yarı mamül olarak hayvan kapasitesi ve mamül olarak da salça üretim miktarı arttırılmıştır.

-Gelecek aylara ait giderler ve gelecek yıllara ait giderler başlıklarında, gelecek aylara ve yıllara ait giderler azaltılarak nakit akış bazında avantaj sağlanmış,ertelenebilecek giderler ertelenerek bunlar için gerçekleşmesi muhtemel nakit çıkışları engellenmiştir.

-Gelir tahakkukları başlığında ,denetimlerde konunun sıklıkla gündemleşmesi ile tarlada üretilen ürünlerle ilgili devlet desteklerinin sıkı takip edilmesi ile üretim maliyetlerinde düşüş sağlanmaya çalışılmıştır.

-Devreden KDV başlığında , devletten iade alınabilecek KDV rakamı ifade edilmektedir.Şirket bunu ya satışlarıyla ya da iadeye başvurarak azaltabilmektedir,şirket iadeye başvurarak nakit avantajı sağlamıştır.

-Tesis makine ve cihazlar ,taşıtlar ve demirbaşlar başlıklarında da denetim öngörüsü ve tesbiti ile işletmenin her alanda kapasitesini arttırıp birim maliyetleri azaltmak ve karlılığı arttırmak amacı ile makine,ekipman ve tarla kiralama yatırımları yapıldığı görülmektedir.Özel maliyetler kısmında da bu amaçla sulama sistemi yatırımları mevcuttur.

Bilançoların pasiflerine bakıldığında ;

-Kısa vadeli borçlardaki ve uzun vadeli kaynaklardaki alt başlıklar olan Banka kredileri başlıklarında görüldüğü üzere, denetim sonucu kararlar ile kısa ve uzun vadeli borçlar ,sermaye artışı ile düşürülmüş ve borçlardan doğması muhtemel finansman giderlerinin önüne geçilmeye çalışılmıştır.

-Satıcılar başlığında ,2009 yılı denetimdeki müdahale ile 2010 yılında ticari borçların vadesi uzatılmış böylece,nakit çıkışları yavaşlatılarak finansman avantajı sağlanmıştır.

-Sermaye başlığına da açıkça görülmektedir ki denetim ekibi rapor ve önerileri ile 2010 yılında üretim kapasitesini arttırmak ve finansal borçları azaltmak için sermaye arttırımına gidilmiştir.

Buradan elde edilen sonuç da istenildiğinde iç denetim mekanizması denetim başarısı yönünden en az umut vaad eden sektör ve şirketlerde de yerleşik bir duruma getirilebilmekte ve yararlanılabilmektedir.Aslında Harranova A.Ş'nin bahsedilen 3

yıl içindeki mali tabloları genel olarak iyileşmeyi göstermektedir ve bunda da denetimin katkısı yadsınamaz diyebiliriz.

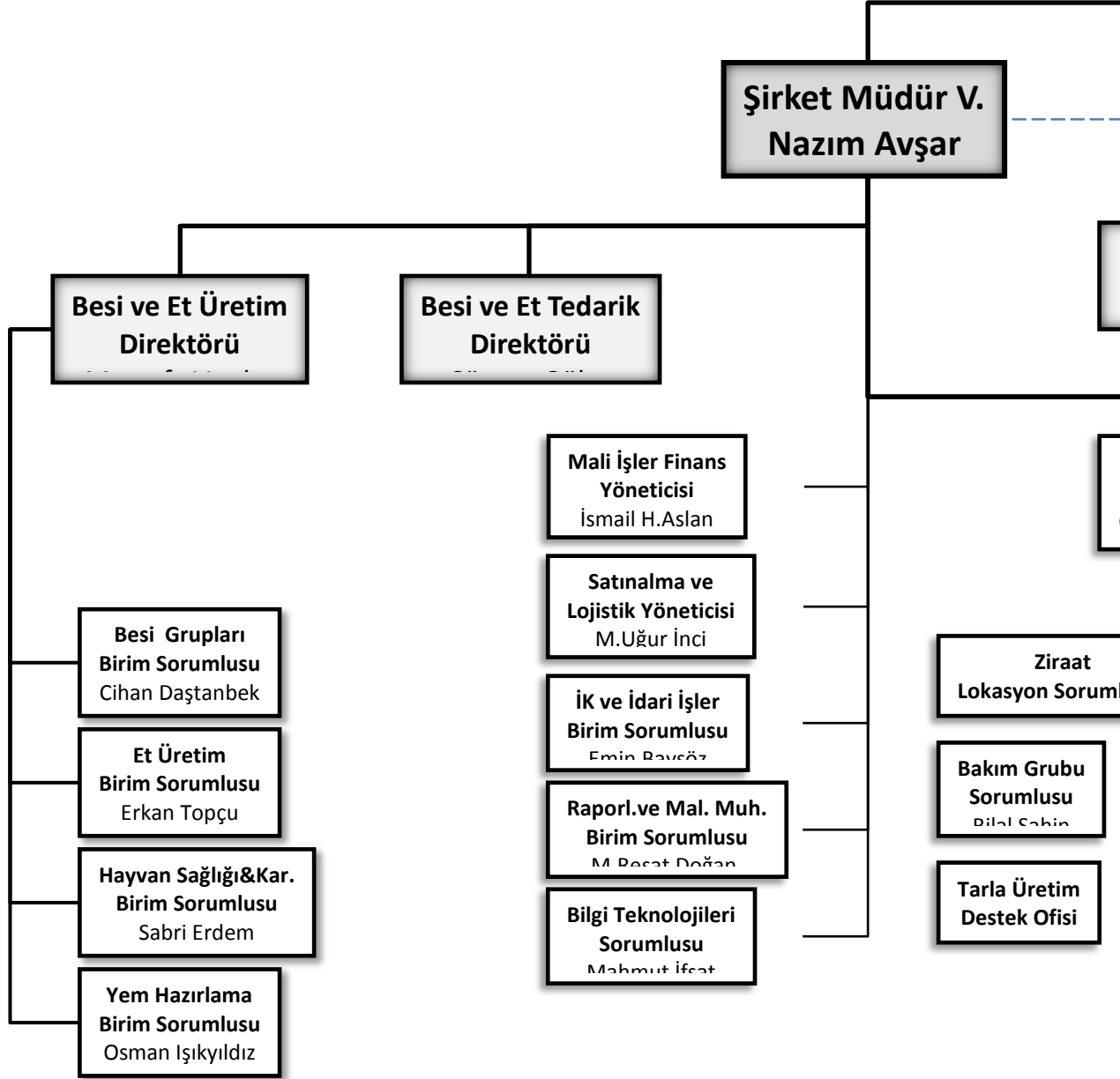
Önerimiz tüm işletmelerin iç denetim mekanizmasını geliştirmek için gerekli tüm kaynakları kullanmaları ve bunun yerleşik bir kültür haline gelmesi için çalışmalarınıdır. Ancak bu şekilde tüm faaliyetleri ölçülebilir ve değerlendirilebilir bir durum olacaktır.

Dolayısı ile geleceğini düşünen, büyümek isteyen ve uzun dönem karlılığı hedef alan işletmeler ve yöneticileri iç ve dış denetim mekanizmalarını çok iyi çalıştırmalı, bağımsız dış denetim alanında güvenilir şirketlerle çalışmalı ve iç denetim alanında kendi insan kaynağını yetiştirmelidir. Böyle yapıldığı takdirde işletmeler hem daha hızlı büyüyecek ve de iş dünyasında güvenilir şirketler arasında kendilerine yer bulacaklardır.

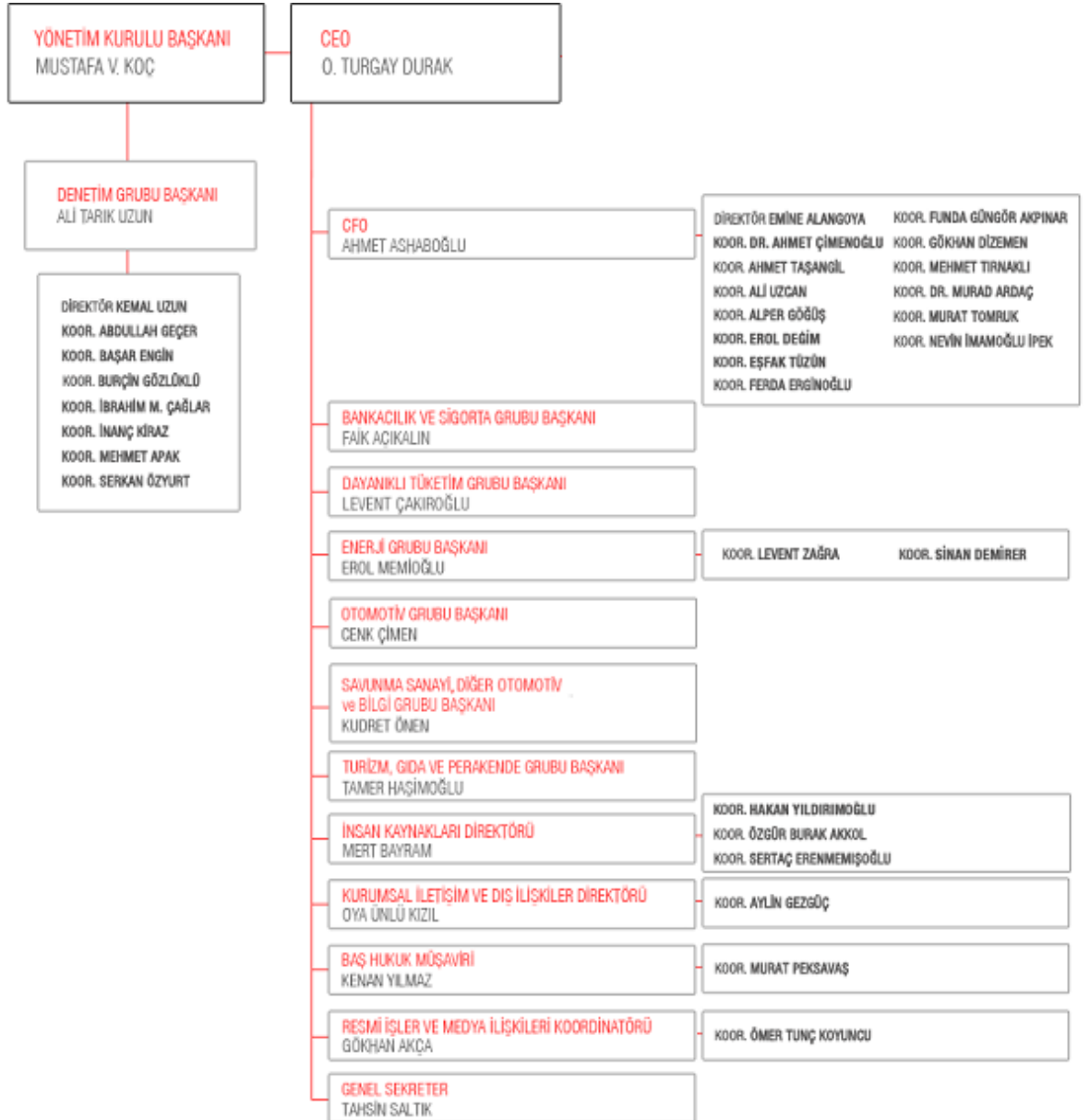
EKLER

EK:1 HARRANOVA BESİ VE TAR.ÜRÜN. A.Ş. ORGAN. ŞEMASI

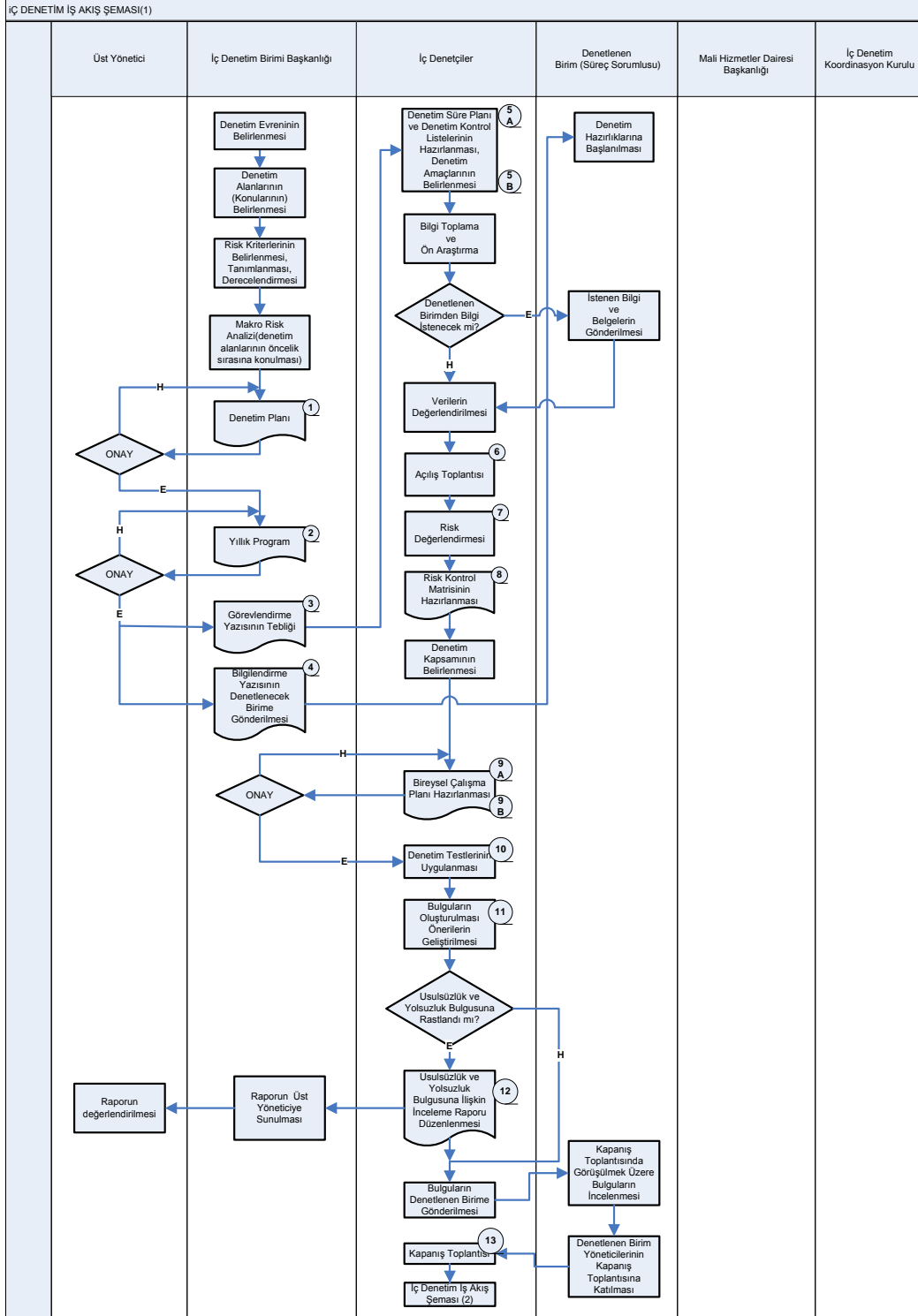
Harranova Organizasyon



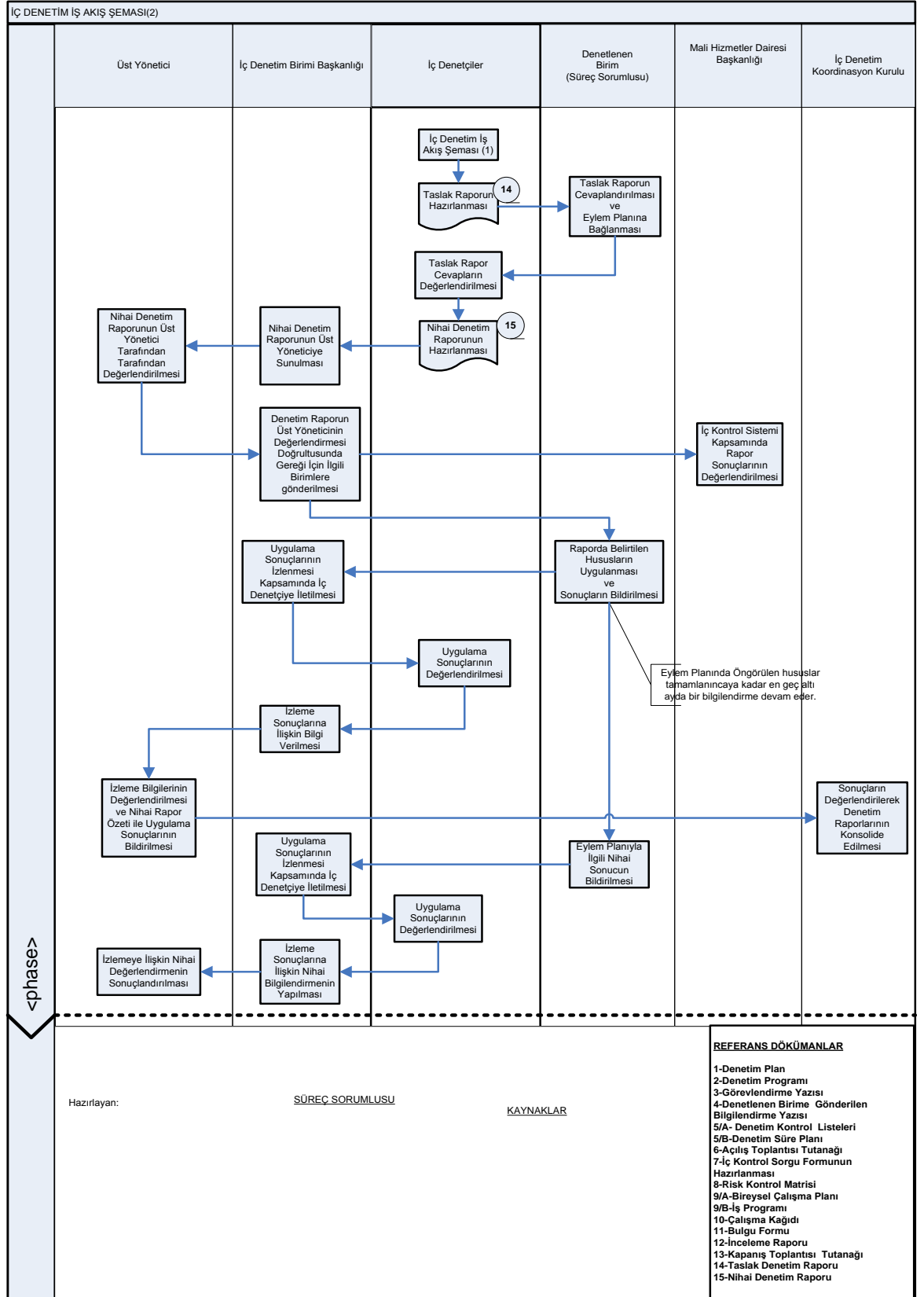
EK:2 KOÇ HOLDİNG A.Ş. ORGANİZASYON ŞEMASI



EK:3 İÇ DENETİM İŞ AKIŞ ŞEMASI SAYFA (1)



İÇ DENETİM İŞ AKIŞ ŞEMASI SAYFA (2)



EK:4 HARRANOVA BESİ VE TARIM ÜR. A.Ş. MALİ TABLOLAR

HARRANOVA BESİ VE TARIM ÜRÜNLERİ A.Ş.	
31.12.2010 GELİR TABLOSUDUR	
(KANUNİ)	
A-BRÜT SATIŞLAR	166.437.547,32
1-Yurtiçi Satışlar	142.210.060,30
2-Yurtdışı Satışlar	22.312.546,72
3-Diğer Gelirler	1.914.940,30
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)	-4.422.619,72
1-Satıştan İadeler (-)	-394.809,13
2-Satış İskontoları (-)	-4.027.810,59
3-Diğer İndirimler (-)	0,00
NET SATIŞLAR	162.014.927,60
C-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)	-142.425.493,22
1-Satılan Mamuller Maliyetleri (-)	-142.119.880,30
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	0,00
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	-305.612,92
BRÜT SATIŞ KARI (VEYA ZARARI)	19.589.434,38
D-FAALİYET GİDERLERİ (-)	-7.873.268,21
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	-16.824,89
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-4.271.276,76
Genel Yönetim Giderleri (-)	-3.585.166,56
FAALİYET KARI (VEYA ZARARI)	11.716.166,17
E-DİĞ. FAALİYETLERDEN OL. GEL. VE KA	11.104.797,32
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	0,00
2-Faiz Gelirleri	26.049,05
4-Konusu Kalmayan Karşılıklar	0,00
6-Kambiyo Karları	10.935.529,08
7-Vadeli Çekler Reeskontu	0,00
9-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	143.219,19
F-DİĞ. FAALİYETLERDEN OL. GİD. VE ZARAR	-15.407.795,73
2-Karşılık Giderleri (-)	0,00
3-Kambiyo Zararları (-)	-14.908.494,39
8-Kidem Tazminatı Karşılığı(-)	-499.301,34
9-Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	0,00
Reeskont Faiz Giderleri (-)	0,00
G-FİNANSMAN GİDERLERİ	-5.261.579,73
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-2.864.903,97
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-2.396.675,76
OLAĞAN KAR (VEYA ZARAR)	2.151.588,03
H-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	110.877,81
1-Önceki Dönem Gelir ve Karları	65.732,22
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	45.145,59
I-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	-626.076,30
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararlar	-35.692,68
2-Önceki Dönem Gider ve Zararlar (-)	-589.534,06
3-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	-849,56
DÖNEM KARI (VEYA ZARARI)	1.636.389,54
J-DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜK.KARŞ.(-)	0,00
DÖNEM NET KARI	1.636.389,54

HARRANOVA BEŞİ VE TARIM ÜRÜNLERİ A.Ş.
31.12.2010 BİLANÇOSUDUR (KANUNİ)

AKTİF		PASİF	
1-DÖNEN VARLIKLAR	113.017.814,08	3-KISA VADELİ BORÇLAR	36.724.543,35
10-HAZIR DEĞERLER	6.082.657,00	30-MALİ BORÇLAR	23.800.000,00
Kasa	2.477,95	Banka Kredileri	23.800.000,00
Alınan Çekler	391.459,20	K.V.Finansal Kiralama Borçları	0,00
Bankalar	5.688.719,85	K.V.Finansal Kiral.Borçl.Maliyeti	0,00
12-TİCARİ ALACAKLAR	36.898.828,56	32-TİCARİ BORÇLAR	11.253.418,41
Alıcılar	36.410.349,86	Satıcılar	10.500.157,69
Vadeli Çekler	0,00	Dış Satılma Borçları	753.260,72
Verilen Depozito ve Teminatlar	10.682,00	33-DİĞER BORÇLAR	352.770,01
Şüpheli Ticari Alacaklar	735.231,54	Koç Holding Cari Hesabı	18.446,23
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	-257.434,84	Personele Borçlar	299.149,13
13-DİĞER ALACAKLAR	1.188.825,90	Diğer Çeşitli Borçlar	35.174,65
Mahsup Edilecek Vergi ve Fonlar	811.811,16	36-ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ.YÜK.	610.545,75
Personelden Alacaklar	0,00	Ödenecek Vergi ve Fonlar	404.565,21
Diğer Çeşitli Alacaklar	377.014,74	Ödenecek Sosyal Güv. Kes.	198.026,87
15-STOKLAR	62.931.045,09	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	7.953,67
İlk Madde ve Malzeme	11.109.837,05	37-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	707.809,18
Yarı Mamüller	37.759.757,08	Maliyet Giderleri Karşılığı	707.809,18
Mamüller	13.996.825,97	4-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	55.228.122,88
Ticari Mallar	35.245,42	40-MALİ BORÇLAR	53.285.466,70
Diğer Stoklar	0,00	Banka Kredileri	53.285.466,70
Verilen Sipariş Avansları	29.379,57	U.V.Finansal Kiralama Borçları	0,00
18-GELECEK AY. AİT GİD. VE GEL. TAH.	5.388.866,98	U.V.Finansal Kiralama Borçlanma Ma	0,00
Gelecek Aylara Ait Giderler	1.472.261,00	47-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	1.942.656,18
Gelir Tahakkukları	3.916.605,98	Kıdem Tezminat Karşılığı	1.942.656,18
19-DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	527.590,55	5-ÖZKAYNAKLAR	109.797.352,28
Devreden KDV	477.708,55	50-ÖDENMİŞ SERMAYE	127.089.204,25
İhraç Edilen Mal K.D.V.	0,00	Sermaye	115.000.000,00
İş Avansları	-2.414,77	Ödenmemiş Sermaye	0,00
Personel Avansları	4.200,00	Sermaye Düzeltme Olumlu Farkları	12.089.204,25
Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	48.096,77	52-SERMAYE YEDEKLERİ	7.647.146,34
2-DURAN VARLIKLAR	88.732.204,42	Hisse Senetleri İhraç Primleri	7.647.146,34
25-MADDİ DURAN VARLIKLAR	78.340.674,95	57-GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	3.721.574,28
Arazi ve Arsalar	3.200.867,89	Geçmiş Yıl Karları	3.721.574,28
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	138.939,09	58-GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	-30.296.962,13
Binalar	56.998.968,51	Geçmiş Yıl Zararları	-30.296.962,13
Tesis, Makine ve Cihazlar	32.029.343,50	59-DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	1.636.389,54
Taşıtlar	6.288.175,45	Dönem Net Karı	1.636.389,54
Demirbaşlar	16.782.653,16		
Birikmiş Amortisman (-)	-37.345.925,98		
Yapılmakta Olan Yatırımlar	247.653,33		
Verilen Avanslar	0,00		
26-MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	6.620.164,71		
Haklar	106.229,11		
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	47.454,72		
Özel Maliyetler	12.300.628,85		
Finansal Kiralama Varlıkları	523.439,25		
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	322.865,11		
Birikmiş Amortismanlar (-)	-6.680.452,33		
Diğer Özel Tükünmeye Tabi Varlıklar	27.332,41		
Birikmiş Tükünme Payları (-)	-27.332,41		
28-GEL. YIL. AİT GİD. VE GEL.TAAH.	3.771.364,76		
Gelecek yıllara Ait Giderler	3.771.364,76		
AKTİF GENEL TOPLAMI	201.750.018,50	PASİF GENEL TOPLAMI	201.750.018,51

HARRANOVA BESI VE TARIM URUNLERI A.S.	
31 ARALIK 2010	
TARİHLİ AYRINTILI UFRS GELİR TABLOSU	
A-BRÜT SATIŞLAR	166.506.800,19
1-Yurtiçi Satışlar	141.941.077,26
2-Yurtdışı Satışlar	22.581.529,76
3-Diğer Gelirler	1.984.193,17
4- Makul Değer Değerleme Geliri	0,00
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-4.422.619,72
1-Satıştan İadeler (-)	-394.809,13
2-Satış İskontoları (-)	-4.027.810,59
3-Diğer İndirimler (-)	0,00
C-NET SATIŞLAR	162.084.180,47
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	-139.520.108,76
1-Satılan Mamüller Maliyeti (-)	-139.520.108,76
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	0,00
3-2007 Amortisman Gideri (-)	0,00
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	0,00
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	22.564.071,71
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)	-8.347.880,03
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0,00
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-4.231.738,40
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	-4.116.141,63
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	14.216.191,68
F-DİĞ. FAALİYET. OLAĞAN GELİR VEYA KARLAR	12.927.390,16
1-Makul Değer Değerleme Gelirleri	0,00
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	0,00
3-Faiz Gelirleri	21.334,81
4-Komisyon Gelirleri	0,00
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	0,00
6-Menkul Kıymet Satış Karları	0,00
7-Kambiyo Karları	12.767.923,53
8-Reeskont Faiz Gelirleri	0,00
9-Diğer Olağan Gelir Ve Karlar	138.131,82
G-DİĞ. FAALİYET. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	-16.696.037,45
1-Komisyon Giderleri (-)	0,00
2-Karşılık Giderleri (-)	-100.000,00
3-Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	0,00
4-Kambiyo Zararları (-)	-14.977.747,26
5-Reeskont Faiz Gideri (-)	0,00
6-Makul Değer Değerleme Gideri (-)	-1.618.290,19
7- 2007 Amortisman Gideri (-)	0,00
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-5.274.763,47
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-2.878.087,71
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-2.396.675,76
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	5.172.780,92
I-OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	97.540,05
1-Önceki Dönem Gelir ve Karları	65.244,79
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	32.295,26
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	-594.515,87
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	-6.265,40
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	-587.518,06
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararları (-)	-732,41
K-PARASAL KAZANÇ/KAYIP	0,00
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	4.675.805,10
L-DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜM. KARŞI	-1.788.708,68
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	2.887.096,42

HARRANOVA BESI VE TARIM URUNLERI A.S.

31 ARALIK 2010

TARİHLİ AYRINTILI UFRS BİLANÇOSU

AKTİF (VARLIKLAR)

PASİF (KAYNAKLAR)

I-DÖNEN VARLIKLAR		I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
A-HAZIR DEĞERLER	6.082.657,00	A-MALİ BORÇLAR	24.332.900,78
1-Kasa	2.477,95	1-Banka Kredileri	23.800.000,00
2-Alınan Çekler	391.459,20	2-Kısa Vadeli Banka Kredi Faiz Karşılıkları	532.900,78
3-Bankalar	5.688.719,85	3-Tahvil, Anapara Borç Taksit ve Faizleri	0,00
4-Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	0,00	4-Çıkarılmış Bonolar ve Senetler	0,00
5-Diğer Hazır Değerler	0,00	5-Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	0,00
B-MENKUL KIYMETLER	0,00	6-Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)	0,00
1-Hisse Senetleri	0,00	8-K. V. Leasing Borçlanma Maliyetleri (-)	0,00
2-Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonolar	0,00	7-Kısa Vadeli Leasing Borçları	0,00
3-Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonolar	0,00	B-TİCARİ BORÇLAR	11.366.454,78
4-Diğer Menkul Kıymetler	0,00	1-Satıcılar	10.583.481,08
5-Menkul Kıymet. Değer Düşük. Karşılığı (-)	0,00	2-Borç Senetleri	0,00
C-TİCARİ ALACAKLAR	36.421.031,86	3-Borç Senetleri Reeskontu (-)	0,00
1-Alıcılar	36.410.349,86	4-Dış Satınalma Borçları	753.260,72
2-Alacak Senetleri	0,00	5-Faturası Beklenen Mallar	29.712,98
3-Alınan Vadeli Çekler	0,00	C-DİĞER BORÇLAR	320.461,46
Alınan Vadeli Çekler Reeskontu	0,00	1-Ortaklara Borçlar	0,00
4-Verilen Depozito ve Teminatlar	10.682,00	2-İştiraklere Borçlar	0,00
5-Protestolu Müşteriler	0,00	3-Koç Holding Cari Hesabı	18.446,23
6-Şüpheli Ticari Alacaklar	687.195,80	4-Personele Borçlar	302.015,23
7-Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	-687.195,80	5-Diğer Çeşitli Borçlar	0,00
D-DİĞER ALACAKLAR	1.190.032,73	6-Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)	0,00
1-Ortaklardan Alacaklar	0,00	D-ALINAN AVANSLAR	0,00
2-İştiraklerden Alacaklar	0,00	E-YIL. YAY. İNŞ. ONARIM VE HAKEDİŞLERİ	0,00
3-Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	0,00	1-Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hakedişleri	0,00
4-Personelden Alacaklar	46,50	F-ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	610.545,75
5-Mahsup Edilecek Vergi ve Fonlar	814.225,08	1-Ödenecek Vergi Ve Fonlar	404.565,21
6-Diğer Alacaklar	375.761,15	2-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	198.026,87
7-Şüpheli Diğer Alacaklar	0,00	3-Vad. Geç. Erte. Veya Taksit.Vergi ve Diğ. Vergiler	0,00
8-Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)	0,00	4-Ödenecek Diğer Yükümlülükler	7.953,67
E-STOKLAR	66.794.057,09	G-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	1.015.862,00
1-İlk Madde ve Malzeme	10.686.631,05	1-Dön. Karı Vergi Ve Diğ. Yasal Yüküm. Karşılığı	0,00
2-Yarı Mamüller	16.268,26	2-Dönem Karı. Peşin Öde. Vergi Ve Diğer Yükümlülükler	0,00
3-Tüketilebilir Biyolojik Varlıklar	42.849.539,75	3-Kıdem Tazminatı Karşılığı	0,00
5-Mamüller	13.094.062,28	4-Maliyet Giderleri Karşılığı	1.015.862,00
5-Ticari Mallar	35.245,42	5-Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları	0,00
6-Diğer Stoklar	0,00	H-GEL. AYLARA AİT GELİR. VE GİDER TAHAKKUKLARI	0,00
7-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	0,00	1-Gelecek Aylara Ait Gelirler	0,00
8-Verilen Sipariş Avansları	112.310,34	2-Gider Tahakkukları	0,00
F-YIL. YAY. İNŞ. VE ONARIM MALİ YARARLARI	0,00	I-DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	0,00
1-Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Mali Yararları	0,00	1-Hesaplanan KDV	0,00
2-Taşeronlara Verilen Avanslar	0,00	2-Diğer KDV	0,00
G-GEL. AYLARA AİT GİDER. VE GELECEK AYLARA AİT FAİZ GİDERLERİ	5.037.549,94	3-Merkez Ve Şubeler Cari Hesabı	0,00
1-Gelecek Aylara Ait Giderler	1.066.538,42	4-Sayım Ve Tesellüm Fazlaları	0,00
3-Gelecek Aylara ait Faiz Giderleri	0,00		
2-Gelir Tahakkukları	3.971.011,52		
H-DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	528.844,99		
1-Devreden Katma Değer Vergisi	476.548,22		
2-İndirilecek Katma Değer Vergisi	0,00		
3-Diğer Katma Değer Vergisi	0,00		
4-Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar	0,00		
5-İş Avansları	0,00		
6-Personel Avansları	4.200,00		
7-Sayım Ve Tesellüm Noksanları	0,00		
8-Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	48.096,77		
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	116.054.173,61	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	37.646.224,77

II-DURAN VARLIKLAR		II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
A-TİCARİ ALACAKLAR	0,00	A-MALİ BORÇLAR	53.285.466,70
1-Alıcılar	0,00	1-Banka Kredileri	53.285.466,70
2-Alacak Senetleri	0,00	2-Çıkarılmış Tahviller	0,00
3-Alacak Senetleri Reeskontu (-)	0,00	3-Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	0,00
4-Verilen Depozito ve Teminatlar	0,00	4-Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)	0,00
5-Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	0,00	6-U. V. Leasing Borçlanma Maliyetleri (-)	0,00
B-DİĞER ALACAKLAR	0,00	5-Uzun Vadeli Leasing Borçları	0,00
1-Ortaklardan Alacaklar	0,00	B-TİCARİ BORÇLAR	0,00
2-İştiraklerden Alacaklar	0,00	1-Satıcılar	0,00
3-Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	0,00	2-Borç Senetleri	0,00
4-Personelden Alacaklar	0,00	3-Borç Senetleri Reeskontu (-)	0,00
5-Diğer Çeşitli Alacaklar	0,00	4-Alınan Depozito ve Teminatlar	0,00
6-Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)	0,00	5-Diğer Ticari Borçlar	0,00
7-Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	0,00	C-DİĞER BORÇLAR	0,00
C-MALİ DURAN VARLIKLAR	0,00	1-Ortaklara Borçlar	0,00
1-Bağlı Menkul Kıymetler	0,00	2-İştiraklere Borçlar	0,00
2-Bağlı Men. Kıymet Değer Düşük. F	0,00	3-Bağlı Ortaklıklara Borçlar	0,00
3-İştirakler	0,00	4-Diğer Çeşitli Borçlar	0,00
4-İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)	0,00	5-Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)	0,00
5-İştirakler Ser. Pay. Değer Düşük. K	0,00	6-Kamuya Olan Ertelen. ve Taksitlen. Borçl	0,00
6-Bağlı Ortaklıklar	0,00	D-ALINAN AVANSLAR	0,00
7-Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhü	0,00	E-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	716.989,00
8-Bağlı Ortak. Ser. Pay. Değer Düşük	0,00	1-Kıdem Tazminatı Karşılıkları	716.989,00
9-Diğer Mali Duran Varlıklar	0,00	2-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	0,00
10-Diğ. Mali Dur. Varlık. Değer Düşü	0,00	F-GEL. YIL. AİT GELİR. VE GİDER TAHAKKUKLARI	0,00
D-MADDİ DURAN VARLIKLAR	81.457.996,46	1-Gelecek Yıllara Ait Gelirler	0,00
1-Arazi ve Arsalar	4.751.139,00	2-Gider Tahakkukları	0,00
2-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	11.897.946,38	G-DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	0,00
3-Binalar	28.412.914,84	1-Gelecek Yıllara Ertele. Veya Terkin Edilecek	0,00
4-Tesis, Makina ve Cihazlar	32.523.954,10	2-Tesise Katılma Payları	0,00
5-Taşıtlar	6.074.490,71		
6-Demirbaşlar	17.223.281,24		
7-Biyolojik Duran Varlıklar	0,00	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	54.002.455,70
8-Birikmiş Amortismanlar (-)	-19.432.729,82		
9-Yapılmakta Olan Yatırımlar	7.000,00	III-ÖZ KAYNAKLAR	
10-Verilen Avanslar	0,00	A-ÖDENMİŞ SERMAYE	127.089.581,06
E-MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	46.674,05	1-Sermaye	115.000.000,00
1-Haklar	20.126,02	2-Sermaye Düzeltme Hesabı	12.089.581,06
2-Şerefiye	0,00	B-SERMAYE YEDEKLERİ	13.455.001,58
3-Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	0,00	1-Hisse Senedi İhraç Primleri	7.647.146,34
4-Araştırma ve Geliştirme Giderleri	0,00	2-Hisse Senedi İptal Karları	0,00
5-Özel Maliyetler	0,00	3-M.D.V Yeniden Değerleme Artışları	5.807.855,24
6-Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	91.101,69	4-İştirakler Yeniden Değerleme Artışları	0,00
7-Birikmiş Amortismanlar (-)	-64.553,65	5-Maliyet Bedeli Artışları Fonu	0,00
8-Verilen Avanslar	0,00	6-Diğer Sermaye Yedekleri	0,00
F-ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR	272.258,00	C-KAR YEDEKLERİ	0,00
1-Arama Giderleri	0,00	1-Yasal Yedekler	0,00
2-Hazırlık ve Geliştirme Giderleri	272.258,00	2-Statü Yedekleri	0,00
3-Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	27.332,00	3-Olağanüstü Yedekler	0,00
4-Birikmiş Tükenme Payları (-)	-27.332,00	4-Diğer Kar Yedekleri	0,00
5-Verilen Avanslar	0,00	5-Özel Fonlar	0,00
G-GEL. YIL. AİT GİDER. VE GELİR KARŞILIKLARI	3.801.987,43	D-GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	6.293.237,94
1-Gelecek Yıllara Ait Giderler	3.801.987,43	E-GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)	-34.075.864,63
3-Gelecek Yıllara Ait Faiz Giderleri	0,00	F-DÖNEM NET KARI (ZARARI)	2.887.096,42
2-Gelir Tahakkukları	0,00	G-DÖNEM KARI / (ZARARI)	2.887.096,42
H-DİĞER DURAN VARLIKLAR	5.664.643,28		
1-Ertelenmiş Vergi Alacakları	5.664.643,28		
2-Diğer KDV	0,00	ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI	115.649.052,36
3-Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar	0,00		
4-Elden Çıkar. Stoklar Ve Maddi Duran Varlıklar	0,00		
5-Peşin Ödenen Vergi Ve Fonlar	0,00		
6-Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	0,00		
7-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	0,00		
8-Birikmiş Amortismanlar (-)	0,00		
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	91.243.559,22		
	207.297.732,83		207.297.732,83

HARRANOVA BESİ VE TARIM ÜRÜNLERİ A.Ş.
31.12.2009 GELİR TABLOSUDUR (KANUNİ)

A-BRÜT SATIŞLAR	72.210.534,29
1-Yurtiçi Satışlar	56.749.546,86
2-Yurtdışı Satışlar	14.558.919,83
3-Diğer Gelirler	902.067,60
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)	-1.829.227,32
1-Satıştan İadeler (-)	0,00
2-Satış İskontoları (-)	-1.829.227,32
3-Diğer İndirimler (-)	0,00
NET SATIŞLAR	70.381.306,97
C-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)	-63.761.967,63
1-Satılan Mamuller Maliyetleri (-)	-63.720.841,29
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	0,00
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	-41.126,34
BRÜT SATIŞ KARI (VEYA ZARARI)	6.619.339,34
D-FAALİYET GİDERLERİ (-)	-5.230.318,80
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	-310,00
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-1.828.310,38
Genel Yönetim Giderleri (-)	-3.401.698,42
FAALİYET KARI (VEYA ZARARI)	1.389.020,54
E-DİĞ. FAALİYETLERDEN OL. GEL. VE KA	24.190.516,30
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	0,00
2-Faiz Gelirleri	721,78
4-Konusu Kalmayan Karşılıklar	0,00
6-Kambiyo Karları	23.428.956,73
7-Vadeli Çekler Reeskontu	0,00
9-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	760.837,79
F-DİĞ. FAALİYETLERDEN OL. GİD. VE ZARAR	-18.664.086,48
2-Karşılık Giderleri (-)	0,00
3-Kambiyo Zararları (-)	-18.235.689,17
8-Kidem Tazminatı Karşılığı(-)	-428.397,31
9-Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	0,00
Reeskont Faiz Giderleri (-)	0,00
G-FİNANSMAN GİDERLERİ	-9.288.433,89
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-6.231.118,71
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-3.057.315,18
OLAĞAN KAR (VEYA ZARAR)	-2.372.983,53
H-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	14.738,95
1-Önceki Dönem Gelir ve Karları	1.747,00
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	12.991,95
I-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	-58.300,82
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararlar	-35.692,68
2-Önceki Dönem Gider ve Zararlar (-)	-20.864,43
3-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	-1.743,71
DÖNEM KARI (VEYA ZARARI)	-2.416.545,40
J-DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜK.KARŞ.(-)	0,00
DÖNEM NET KARI	-2.416.545,40

HARRANOVA BESİ VE TARIM ÜRÜNLERİ A.Ş.			
31.12.2009 BİLANÇOSUDUR (KANUNİ)			
AKTİF	PASİF		
1-DÖNEN VARLIKLAR	90.798.838,45	3-KISA VADELİ BORÇLAR	50.050.133,29
10-HAZIR DEĞERLER	74.108,47	30-MALİ BORÇLAR	39.525.000,00
Kasa	5.109,29	Banka Kredileri	39.525.000,00
Alınan Çekler	0,00	K.V.Finansal Kiralama Borçları	0,00
Bankalar	68.999,18	K.V.Finansal Kiral.Borçl.Maliyeti	0,00
12-TİCARİ ALACAKLAR	19.567.530,89	32-TİCARİ BORÇLAR	8.203.835,34
Alıcılar	19.121.933,65	Satıcılar	6.918.349,76
Vadeli Çekler	0,00	Dış Satınalma Borçları	1.285.485,58
Verilen Depozito ve Teminatlar	10.682,00	33-DİĞER BORÇLAR	296.328,71
Şüpheli Ticari Alacaklar	692.350,08	Koç Holding Cari Hesabı	32.450,00
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	-257.434,84	Personele Borçlar	263.878,71
13-DİĞER ALACAKLAR	3.534.047,99	Diğer Çeşitli Borçlar	0,00
Mahsup Edilecek Vergi ve Fonlar	3.320.492,96	36-ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ.YÜK.	409.311,51
Personelden Alacaklar	0,00	Ödenecek Vergi ve Fonlar	244.593,78
Diğer Çeşitli Alacaklar	213.555,03	Ödenecek Sosyal Güv. Kes.	152.231,76
15-STOKLAR	59.460.856,13	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	12.485,97
İlk Madde ve Malzeme	5.459.761,54	37-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	1.615.657,73
Yarı Mamüller	30.435.161,36	Maliyet Giderleri Karşılığı	1.615.657,73
Mamüller	23.427.433,24	4-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	62.326.796,02
Ticari Mallar	0,00	40-MALİ BORÇLAR	60.883.441,18
Diğer Stoklar	0,00	Banka Kredileri	60.863.740,02
Verilen Sipariş Avansları	138.499,99	U.V.Finansal Kiralama Borçları	20.420,24
18-GELECEK AY. AİT GİD. VE GEL. TAH.	5.275.300,00	U.V.Finansal Kiralama Borçlanma Ma	-719,08
Gelecek Aylara Ait Giderler	3.553.417,78	47-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	1.443.354,84
Gelir Tahakkukları	1.721.882,22	Kidem Tezminat Karşılığı	1.443.354,84
19-DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	2.886.994,98	5-ÖZKAYNAKLAR	68.160.962,74
Devreden KDV	2.884.554,61	50-ÖDENMİŞ SERMAYE	87.089.204,25
İş Avansları	-2.855,69	Sermaye	75.000.000,00
Personel Avansları	3.386,00	Sermaye Düzeltme Olumlu Farkları	12.089.204,25
Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	1.910,06	52-SERMAYE YEDEKLERİ	7.647.146,34
2-DURAN VARLIKLAR	89.739.053,60	Hisse Senetleri İhraç Primleri	7.647.146,34
25-MADDİ DURAN VARLIKLAR	78.842.234,25	57-GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	3.721.574,28
Arazi ve Arsalar	3.200.867,89	Geçmiş Yıl Karları	3.721.574,28
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	117.499,37	58-GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	-27.880.416,73
Binalar	56.317.289,00	Geçmiş Yıl Zararları	-27.880.416,73
Tesis, Makine ve Cihazlar	29.976.264,58	59-DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	-2.416.545,40
Taşıtlar	4.023.610,49	Dönem Net Karı	-2.416.545,40
Demirbaşlar	13.522.519,17		
Birikmiş Amortisman (-)	-29.232.604,68		
Yapılmakta Olan Yatırımlar	916.788,43		
Verilen Avanslar	0,00		
26-MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	5.704.548,87		
Haklar	103.917,09		
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	47.454,72		
Özel Maliyetler	8.852.113,14		
Finansal Kiralama Varlıkları	523.439,25		
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	298.686,42		
Birikmiş Amortismanlar (-)	-4.121.061,75		
Diğer Özel Tükünmeye Tabi Varlıklar	27.332,41		
Birikmiş Tükünme Payları (-)	-27.332,41		
28-GEL. YIL. AİT GİD. VE GEL.TAAH.	5.192.270,48		
Gelecek yıllara Ait Giderler	5.192.270,48		
AKTİF GENEL TOPLAMI	180.537.892,05	PASİF GENEL TOPLAMI	180.537.892,05

HARRANOVA BESİ VE TARIM ÜRÜNLERİ A.Ş.	
31.12.2009 UFRS GELİR TABLOSUDUR	
A-BRÜT SATIŞLAR	72.582.869,87
1-Yurtiçi Satışlar	56.749.546,86
2-Yurtdışı Satışlar	14.558.919,83
3-Diğer Gelirler	1.274.403,18
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)	-1.829.227,32
1-Satıştan İadeler (-)	0,00
2-Satış İskontoları (-)	-1.829.227,32
3-Diğer İndirimler (-)	0,00
NET SATIŞLAR	70.753.642,55
C-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)	-60.948.536,78
1-Satılan Mamuller Maliyetleri (-)	-60.948.536,78
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	0,00
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	0,00
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	0,00
BRÜT SATIŞ KARI (VEYA ZARARI)	9.805.105,77
D-FAALİYET GİDERLERİ (-)	-5.432.458,61
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	0,00
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-1.841.153,62
Genel Yönetim Giderleri (-)	-3.591.304,98
FAALİYET KARI (VEYA ZARARI)	4.372.647,17
E-DİĞ. FAALİYETLERDEN OL. GEL. VE KA	22.305.288,08
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	0,00
2-Faiz Gelirleri	721,78
3-Komisyon Gelirleri	0,00
4-Konusu Kalmayan Karşılıklar	0,00
6-Kambiyo Karları	16.950.435,88
7-Vadeli Çekler Reeskontu	0,00
8-Makul Değer Değerleme Geliri	4.593.292,63
9-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	760.837,79
5-Menkul Kıymet Satış Karları	0,00
F-DİĞ. FAALİYETLERDEN OL. GİD. VE ZARAR	-18.608.024,75
1-Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	0,00
2-Karşılık Giderleri (-)	0,00
3-Kambiyo Zararları (-)	-18.608.024,75
8-Makul Değer Değerleme Gideri (-)	0,00
9-Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	0,00
Reeskont Faiz Giderleri (-)	0,00
G-FİNANSMAN GİDERLERİ	-9.257.095,73
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-6.231.118,71
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-3.025.977,02
OLAĞAN KAR (VEYA ZARAR)	-1.187.185,23
H-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	23.953,25
1-Önceki Dönem Gelir ve Karları	1.747,00
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	22.206,25
I-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	-41.370,99
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararlar	-6.265,40
2-Önceki Dönem Gider ve Zararlar (-)	-20.864,43
3-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	-14.241,16
DÖNEM KARI (VEYA ZARARI)	-1.204.602,97
J-DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜK.KARŞ.(-)	-234.690,44
DÖNEM NET KARI	-1.439.293,41

HARRANOVA BESİ VE TARIM ÜRÜNLERİ A.Ş.			
31.12.2009 UFRS BİLANÇOSUDUR			
AKTİF		PASİF	
1-DÖNEN VARLIKLAR	95.426.844,26	3-KISA VADELİ BORÇLAR	52.344.389,38
10-HAZIR DEĞERLER	74.108,46	30-MALİ BORÇLAR	39.525.000,00
Kasa	5.109,29	Banka Kredileri	39.525.000,00
Bankalar	68.999,17	K.V.Finansal Kiralama Borçları	0,00
12-TİCARİ ALACAKLAR	19.132.615,65	K.V.Finansal Kiral.Borçl.Maliyeti	0,00
Alıcılar	19.121.933,65	32-TİCARİ BORÇLAR	8.246.321,99
Verilen Depozito ve Teminatlar	10.682,00	Satıcılar	6.960.836,41
Şüpheli Ticari Alacaklar	687.195,80	Dış Satınalma Borçları	1.285.485,58
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	-687.195,80	33-DİĞER BORÇLAR	296.328,71
13-DİĞER ALACAKLAR	3.534.047,99	Koç Holding Cari Hesabı	32.450,00
Mahsu Edilecek Vergi ve Fonlar	3.320.492,96	Personele Borçlar	263.878,71
Personelden Alacaklar	0,00	Diğer Çeşitli Borçlar	0,00
Diğer Çeşitli Alacaklar	213.555,03	36-ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ.YÜK.	409.311,51
15-STOKLAR	65.196.347,25	Ödenecek Vergi ve Fonlar	244.593,78
İlk Madde ve Malzeme	5.459.761,54	Ödenecek Sosyal Güv. Kes.	152.231,76
Yarı Mamüller	41.587,13	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	12.485,97
Tüketilebilir Biyolojik Vartıklar	37.709.722,55	37-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	3.867.427,17
Mamüller	21.804.289,38	Maliyet Giderleri Karşılığı	3.867.427,17
Diğer Stoklar	0,00	4-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	61.315.343,00
Verilen Sipariş Avansları	180.986,64	40-MALİ BORÇLAR	60.883.441,18
18-GELECEK AY. AİT GİD. VE GEL. TA	4.602.729,94	Banka Kredileri	60.863.740,02
Gelecek Aylara Ait Giderler	2.880.847,72	U.V.Finansal Kiralama Borçları	20.420,24
Gelir Tahakkukları	1.721.882,22	U.V.Finansal Kiralama Borçlanma Ma	-719,08
19-DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	2.886.994,98	47-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	431.901,82
Devreden KDV	2.884.554,61	Kıdem Tezminat Karşılığı	431.901,82
İş Avansları	0,00	5-ÖZKAYNAKLAR	72.797.656,54
Personel Avansları	530,31	50-ÖDENMİŞ SERMAYE	87.089.581,06
Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	1.910,06	Sermaye	75.000.000,00
2-DURAN VARLIKLAR	91.030.544,65	Sermaye Düzeltme Olumlu Farkları	12.089.581,06
25-MADDİ DURAN VARLIKLAR	78.070.503,21	52-SERMAYE YEDEKLERİ	13.455.001,58
Arazi ve Arsalar	4.748.174,74	Hisse Senetleri İhraç Primleri	7.647.146,34
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	8.531.590,00	M.D.V Yeniden Değerleme Artışları	5.807.855,24
Binalar	27.498.601,61	57-GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	6.293.237,94
Tesis, Makine ve Cihazlar	30.621.929,86	Geçmiş Yıl Karları	6.293.237,94
Taşıtlar	3.846.048,66	58-GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	-32.600.870,63
Demirbaşlar	13.960.041,81	Geçmiş Yıl Zararları	-32.600.870,63
Birikmiş Amortisman (-)	-12.052.671,90	59-DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	-1.439.293,41
Yapılmakta Olan Yatırımlar	916.788,43	Dönem Net Karı	-1.439.293,41
Verilen Avanslar	0,00		
26-MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARI	314.419,00		
Haklar	2.943,14		
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	0,00		
Özel Maliyetler	0,00		
Finansal Kiralama Varlıkları	0,00		
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	61.676,67		
Birikmiş Amortismanlar (-)	-28.718,39		
Diğer Özel Tükünmeye Tabi Varlıklar	289.012,00		
Birikmiş Tüklenme Payları (-)	-10.494,42		
28-GEL. YIL. AİT GİD. VE GEL.TAAH.	12.645.622,44		
Gelecek yıllara Ait Giderler	5.192.270,48		
Ertelenmiş Vergi Alacakları	7.453.351,96		
AKTİF GENEL TOPLAMI	186.457.388,91	PASİF GENEL TOPLAMI	186.457.388,91

HARRANOVA BESİ VE TARIM ÜRÜNLERİ A.Ş.
31.12.2008 GELİR TABLOSUDUR (KANUNİ)

A-BRÜT SATIŞLAR	50.901.761,92
1-Yurtiçi Satışlar	41.297.294,41
2-Yurtdışı Satışlar	7.616.783,49
3-Diğer Gelirler	1.987.684,02
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)	-138.189,99
1-Satıştan İadeler (-)	0,00
2-Satış İskontoları (-)	-138.189,99
3-Diğer İndirimler (-)	0,00
NET SATIŞLAR	50.763.571,93
C-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)	-46.138.185,80
1-Satılan Mamuller Maliyetleri (-)	-45.637.269,71
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-120.918,22
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	0,00
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	-379.997,87
BRÜT SATIŞ KARI (VEYA ZARARI)	4.625.386,13
D-FAALİYET GİDERLERİ (-)	-4.382.215,53
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	-7.877,37
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-2.071.066,28
Genel Yönetim Giderleri (-)	-2.303.271,88
FAALİYET KARI (VEYA ZARARI)	243.170,60
E-DİĞ. FAALİYETLERDEN OL. GEL. VE KA	10.891.915,26
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	0,00
2-Faiz Gelirleri	190.613,03
3-Komisyon Gelirleri	0,00
4-Konusu Kalmayan Karşılıklar	0,00
6-Kambiyo Karları	10.358.848,51
7-Vadeli Çekler Reeskontu	0,00
Enflasyon Düzeltmesi Karları	0,00
9-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	342.453,72
5-Menkul Kıymet Satış Karları	0,00
F-DİĞ. FAALİYETLERDEN OL. GİD. VE ZARAR	-22.840.016,11
1-Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	0,00
2-Karşılık Giderleri (-)	0,00
3-Kambiyo Zararları (-)	-22.580.038,92
8-Kidem Tazminatı Karşılığı(-)	-259.977,19
9-Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	0,00
Reeskont Faiz Giderleri (-)	0,00
G-FİNANSMAN GİDERLERİ	-4.574.017,76
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-1.612.050,05
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-2.961.967,71
OLAĞAN KAR (VEYA ZARAR)	-16.278.948,01
H-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	720.427,16
1-Önceki Dönem Gelir ve Karları	0,00
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	720.427,16
I-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	-47.235,28
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararlar	-41.162,54
2-Önceki Dönem Gider ve Zararlar (-)	0,00
3-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	-6.072,74
DÖNEM KARI (VEYA ZARARI)	-15.605.756,13
J-DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜK.KARŞ.(-)	0,00
DÖNEM NET KARI	-15.605.756,13

HARRANOVA BEŞİ VE TARIM ÜRÜNLERİ A.Ş.
31.12.2008 BİLANÇOSUDUR (KANUNİ)

AKTİF		PASİF	
1-DÖNEN VARLIKLAR	50.527.318,61	3-KISA VADELİ BORÇLAR	33.032.199,96
10-HAZIR DEĞERLER	90.297,62	30-MALI BORÇLAR	10.784.971,22
Kasa	3.708,46	Banka Kredileri	10.784.971,22
Bankalar	86.589,16	K.V.Finansal Kiralama Borçları	0,00
12-TİCARİ ALACAKLAR	3.061.454,26	K.V.Finansal Kiral.Borçl.Maliyeti	0,00
Alıcılar	2.614.588,57	32-TİCARİ BORÇLAR	14.001.211,56
Verilen Depozito ve Teminatlar	11.950,45	Satıcılar	12.274.618,06
Şüpheli Ticari Alacaklar	692.350,08	Dış Satınalma Borçları	1.726.593,50
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	-257.434,84	33-DİĞER BORÇLAR	6.970.887,30
13-DİĞER ALACAKLAR	458.848,46	Koç Holding Cari Hesabı	29.602,66
Mahsu Edilecek Vergi ve Fonlar	39.403,45	Personele Borçlar	31.169,88
Personelden Alacaklar	505,00	Diğer Çeşitli Borçlar	6.910.114,76
Diğer Çeşitli Alacaklar	418.940,01	36-ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ.YÜK.	387.943,15
15-STOKLAR	37.531.905,02	Ödenecek Vergi ve Fonlar	246.053,63
İlk Madde ve Malzeme	4.982.072,59	Ödenecek Sosyal Güv. Kes.	131.137,64
Yarı Mamüller	24.049.711,55	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	10.751,88
Mamüller	8.448.648,01	37-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	887.186,73
Diğer Stoklar	0,00	Maliyet Giderleri Karşılığı	887.186,73
Verilen Sipariş Avansları	51.472,87	4-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	59.935.986,72
18-GELECEK AY. AİT GİD. VE GEL. TAH.	4.221.023,83	40-MALI BORÇLAR	58.921.029,19
Gelecek Aylara Ait Giderler	3.230.144,57	Banka Kredileri	58.803.977,40
Gelir Tahakkukları	990.879,26	U.V.Finansal Kiralama Borçları	123.734,07
19-DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	5.163.789,42	U.V.Finansal Kiralama Borçlanma Ma	-6.682,28
Devreden KDV	5.161.220,32	47-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	1.014.957,53
İş Avansları	1.405,90	Kidem Tezminat Karşılığı	1.014.957,53
Personel Avansları	-100,80	5-ÖZKAYNAKLAR	40.577.508,14
Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	1.264,00	50-ÖDENMİŞ SERMAYE	57.089.204,25
2-DURAN VARLIKLAR	83.018.376,21	Sermaye	45.000.000,00
25-MADDİ DURAN VARLIKLAR	76.641.934,48	Sermaye Düzeltme Olumlu Farkları	12.089.204,25
Arazi ve Arsalar	3.200.867,89	52-SERMAYE YEDEKLERİ	7.647.146,34
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	112.310,03	Hisse Senetleri İhraç Primleri	7.647.146,34
Binalar	53.896.099,37	57-GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	3.721.574,28
Tesis, Makine ve Cihazlar	27.032.724,68	Geçmiş Yıl Karları	3.721.574,28
Taşıtlar	3.779.830,19	58-GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	-12.274.660,61
Demirbaşlar	8.844.266,59	Geçmiş Yıl Zararları	-12.274.660,61
Birikmiş Amortisman (-)	-22.396.467,34	59-DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	-15.605.756,12
Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.993.540,77	Dönem Net Karı	-15.605.756,12
Verilen Avanslar	178.762,30		
26-MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	3.591.023,67		
Haklar	102.825,56		
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	47.454,72		
Özel Maliyetler	5.127.269,23		
Finansal Kiralama Varlıkları	523.439,25		
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	289.421,45		
Birikmiş Amortismanlar (-)	-2.499.386,54		
Diğer Özel Tükünmeye Tabi Varlıklar	27.332,41		
Birikmiş Tükünme Payları (-)	-27.332,41		
28-GEL. YIL. AİT GİD. VE GEL.TAAH.	2.785.418,06		
Gelecek yıllara Ait Giderler	2.785.418,06		
AKTİF GENEL TOPLAMI	133.545.694,82	PASİF GENEL TOPLAMI	133.545.694,82

HARRANOVA BESİ VE TARIM ÜRÜNLERİ A.Ş.
31.12.2008 UFRS GELİR TABLOSUDUR

A-BRÜT SATIŞLAR	50.901.761,92
1-Yurtiçi Satışlar	41.297.294,41
2-Yurtdışı Satışlar	7.616.783,49
3-Diğer Gelirler	1.987.684,02
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)	-138.189,99
1-Satıştan İadeler (-)	0,00
2-Satış İskontoları (-)	-138.189,99
3-Diğer İndirimler (-)	0,00
NET SATIŞLAR	50.763.571,93
C-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)	-45.194.594,80
1-Satılan Mamuller Maliyetleri (-)	-45.194.594,80
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	0,00
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	0,00
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	0,00
BRÜT SATIŞ KARI (VEYA ZARARI)	5.568.977,13
D-FAALİYET GİDERLERİ (-)	-4.229.129,75
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	0,00
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-2.077.302,74
Genel Yönetim Giderleri (-)	-2.151.827,01
FAALİYET KARI (VEYA ZARARI)	1.339.847,38
E-DİĞ. FAALİYETLERDEN OL. GEL. VE KA	17.439.899,72
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	0,00
2-Faiz Gelirleri	190.613,03
3-Komisyon Gelirleri	0,00
4-Konusu Kalmayan Karşılıklar	10.908,00
6-Kambiyo Karları	16.895.584,17
7-Vadeli Çekler Reeskontu	0,00
Enflasyon Düzeltmesi Karları	0,00
9-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	342.794,52
5-Menkul Kıymet Satış Karları	0,00
F-DİĞ. FAALİYETLERDEN OL. GİD. VE ZARAR	-22.786.257,23
1-Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	0,00
2-Karşılık Giderleri (-)	0,00
3-Kambiyo Zararları (-)	-22.368.610,53
8-Makul Değer Değerleme Gideri (-)	-417.646,70
9-Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	0,00
Reeskont Faiz Giderleri (-)	0,00
G-FİNANSMAN GİDERLERİ	-4.324.031,30
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-2.577.340,80
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-1.746.690,50
OLAĞAN KAR (VEYA ZARAR)	-8.330.541,44
H-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	49.061,73
1-Önceki Dönem Gelir ve Karları	0,00
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	49.061,73
I-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	-62.544,92
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararlar	-62.070,88
2-Önceki Dönem Gider ve Zararlar (-)	-474,04
3-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	0,00
DÖNEM KARI (VEYA ZARARI)	-8.344.024,63
J-DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜK.KARŞ.(-)	2.754.094,65
DÖNEM NET KARI	-5.589.929,99

HARRANOVA BESİ VE TARIM ÜRÜNLERİ A.Ş.
31.12.2008 UFRS BİLANÇOSUDUR

AKTİF		PASİF	
1-DÖNEN VARLIKLAR	62.733.130,91	3-KISA VADELİ BORÇLAR	39.631.922,47
10-HAZIR DEĞERLER	90.297,62	30-MALI BORÇLAR	10.784.971,22
Kasa	3.708,46	Banka Kredileri	10.784.971,22
Bankalar	86.589,16	K.V.Finansal Kiralama Borçları	0,00
12-TİCARİ ALACAKLAR	8.989.849,01	K.V.Finansal Kiral.Borçl.Maliyeti	0,00
Alıcılar	8.977.898,56	32-TİCARİ BORÇLAR	20.325.299,73
Verilen Depozito ve Teminatlar	11.950,45	Satıcılar	18.598.706,23
Şüpheli Ticari Alacaklar	687.195,80	Dış Satınalma Borçları	1.726.593,50
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	-687.195,80	33-DİĞER BORÇLAR	6.970.887,32
13-DİĞER ALACAKLAR	458.871,46	Koç Holding Cari Hesabı	29.602,66
Mahsu Edilecek Vergi ve Fonlar	39.403,45	Personele Borçlar	31.169,90
Personelden Alacaklar	528,00	Diğer Çeşitli Borçlar	6.910.114,76
Diğer Çeşitli Alacaklar	418.940,01	36-ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ.YÜK.	387.742,35
15-STOKLAR	37.314.770,04	Ödenecek Vergi ve Fonlar	245.805,24
İlk Madde ve Malzeme	4.982.038,65	Ödenecek Sosyal Güv. Kes.	131.185,23
Yarı Mamüller	1.211.452,60	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	10.751,88
Tüketilebilir Biyolojik Varlıklar	23.264.684,30	37-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	1.163.021,85
Mamüller	7.669.249,70	Maliyet Giderleri Karşılığı	1.163.021,85
Diğer Stoklar	0,00	4-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	59.256.919,21
Verilen Sipariş Avansları	187.344,79	40-MALI BORÇLAR	58.921.029,19
18-GELECEK AY. AİT GİD. VE GEL. TAH.	10.719.080,94	Banka Kredileri	58.803.977,40
Gelecek Aylara Ait Giderler	3.191.025,01	U.V.Finansal Kiralama Borçları	123.734,07
Gelir Tahakkukları	7.528.055,93	U.V.Finansal Kiralama Borçlanma Ma	-6.682,28
19-DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	5.160.261,84	47-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	335.890,02
Devreden KDV	5.157.736,44	Kıdem Tezminat Karşılığı	335.890,02
İş Avansları	1.449,40	5-ÖZKAYNAKLAR	46.906.564,96
Personel Avansları	0,00	50-ÖDENMİŞ SERMAYE	57.089.581,06
Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	1.076,00	Sermaye	45.000.000,00
2-DURAN VARLIKLAR	83.062.275,72	Sermaye Düzeltme Olumlu Farkları	12.089.581,06
25-MADDİ DURAN VARLIKLAR	70.969.038,76	52-SERMAYE YEDEKLERİ	13.455.001,58
Arazi ve Arsalar	4.748.174,74	Hisse Senetleri İhraç Primleri	7.647.146,34
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	4.576.264,39	M.D.V Yeniden Değerleme Artışları	5.807.855,24
Binalar	25.072.326,98	57-GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	6.293.237,94
Tesis, Makine ve Cihazlar	26.575.626,95	Geçmiş Yıl Karları	6.293.237,94
Taşıtlar	3.595.688,23	58-GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	-24.341.325,63
Demirbaşlar	9.410.594,96	Geçmiş Yıl Zararları	-24.341.325,63
Birikmiş Amortisman (-)	-5.330.857,26	59-DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	-5.589.929,99
Yapılmakta Olan Yatırımlar	2.029.772,46	Dönem Net Karı	-5.589.929,99
Verilen Avanslar	291.447,31		
26-MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	656.635,80		
Haklar	2.943,14		
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	0,00		
Özel Maliyetler	0,00		
Finansal Kiralama Varlıkları	0,00		
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	52.411,70		
Birikmiş Amortismanlar (-)	-10.646,42		
Diğer Özel Tükünmeye Tabi Varlıklar	619.268,90		
Birikmiş Tüklenme Payları (-)	-7.341,52		
28-GEL. YIL. AİT GİD. VE GEL. TAAH.	11.436.601,17		
Gelecek yıllara Ait Giderler	2.768.429,43		
Ertelenmiş Vergi Alacakları	8.668.171,74		
AKTİF GENEL TOPLAMI	145.795.406,63	PASİF GENEL TOPLAMI	145.795.406,63

HARRANOVA BESİ VE TARIM ÜRÜNLERİ A.Ş.			
2008-2009-2010 Kanuni Bilanço			
Aktif karşılaştırması			
	2008	2009	2010
AKTİF			
1-DÖNEN VARLIKLAR	50.527.318,61	90.798.838,45	113.017.814,08
10-HAZIR DEĞERLER	90.297,62	74.108,47	6.082.657,00
Kasa	3.708,46	5.109,29	2.477,95
Alınan Çekler	0,00	0,00	391.459,20
Bankalar	86.589,16	68.999,18	5.688.719,85
12-TİCARİ ALACAKLAR	3.061.454,26	19.567.530,89	36.898.828,56
Alıcılar	2.614.588,57	19.121.933,65	36.410.349,86
Vadeli Çekler	0,00	0,00	0,00
Verilen Depozito ve Teminatlar	11.950,45	10.682,00	10.682,00
Şüpheli Ticari Alacaklar	692.350,08	692.350,08	735.231,54
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	-257.434,84	-257.434,84	-257.434,84
13-DİĞER ALACAKLAR	458.848,46	3.534.047,99	1.188.825,90
Mahsu Edilecek Vergi ve Fonlar	39.403,45	3.320.492,96	811.811,16
Personelden Alacaklar	505,00	0,00	0,00
Diğer Çeşitli Alacaklar	418.940,01	213.555,03	377.014,74
15-STOKLAR	37.531.905,02	59.460.856,13	62.931.045,09
İlk Madde ve Malzeme	4.982.072,59	5.459.761,54	11.109.837,05
Yarı Mamüller	24.049.711,55	30.435.161,36	37.759.757,08
Mamüller	8.448.648,01	23.427.433,24	13.996.825,97
Ticari Mallar	0,00	0,00	35.245,42
Diğer Stoklar	0,00	0,00	0,00
Verilen Sipariş Avansları	51.472,87	138.499,99	29.379,57
18-GELECEK AY. AİT GİD. VE GEL. TAH.	4.221.023,83	5.275.300,00	5.388.866,98
Gelecek Aylara Ait Giderler	3.230.144,57	3.553.417,78	1.472.261,00
Gelir Tahakkukları	990.879,26	1.721.882,22	3.916.605,98
19-DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	5.163.789,42	2.886.994,98	527.590,55
Devreden KDV	5.161.220,32	2.884.554,61	477.708,55
İhraç Edilen Mal K.D.V.	0,00	0,00	0,00
İş Avansları	1.405,90	-2.855,69	-2.414,77
Personel Avansları	-100,80	3.386,00	4.200,00
Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	1.264,00	1.910,06	48.096,77
2-DURAN VARLIKLAR	83.018.376,21	89.739.053,60	88.732.204,42
25-MADDİ DURAN VARLIKLAR	76.641.934,48	78.842.234,25	78.340.674,95
Arazi ve Arsalar	3.200.867,89	3.200.867,89	3.200.867,89
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	112.310,03	117.499,37	138.939,09
Binalar	53.896.099,37	56.317.289,00	56.998.968,51
Tesis, Makine ve Cihazlar	27.032.724,68	29.976.264,58	32.029.343,50
Taşıtlar	3.779.830,19	4.023.610,49	6.288.175,45
Demirbaşlar	8.844.266,59	13.522.519,17	16.782.653,16
Birikmiş Amortisman (-)	-22.396.467,34	-29.232.604,68	-37.345.925,98
Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.993.540,77	916.788,43	247.653,33
Verilen Avanslar	178.762,30	0,00	0,00
26-MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	3.591.023,67	5.704.548,87	6.620.164,71
Haklar	102.825,56	103.917,09	106.229,11
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	47.454,72	47.454,72	47.454,72
Özel Maliyetler	5.127.269,23	8.852.113,14	12.300.628,85
Finansal Kiralama Varlıkları	523.439,25	523.439,25	523.439,25
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	289.421,45	298.686,42	322.865,11
Birikmiş Amortismanlar (-)	-2.499.386,54	-4.121.061,75	-6.680.452,33
Diğer Özel Tükünmeye Tabi Varlıklar	27.332,41	27.332,41	27.332,41
Birikmiş Tükünme Payları (-)	-27.332,41	-27.332,41	-27.332,41
28-GEL. YIL. AİT GİD. VE GEL. TAAH.	2.785.418,06	5.192.270,48	3.771.364,76
Gelecek yıllara Ait Giderler	2.785.418,06	5.192.270,48	3.771.364,76
AKTİF GENEL TOPLAMI	133.545.694,82	180.537.892,05	201.750.018,50

HARRANOVA BESİ VE TARIM ÜRÜNLERİ AŞ.			
2008-2009-2010 Kanuni Bilanço			
Pasif karşılaştırması			
PASİF	2008	2009	2010
3-KISA VADELİ BORÇLAR	33.032.199,96	50.050.133,29	36.724.543,35
30-MALI BORÇLAR	10.784.971,22	39.525.000,00	23.800.000,00
Banka Kredileri	10.784.971,22	39.525.000,00	23.800.000,00
K.V.Finansal Kiralama Borçları	0,00	0,00	0,00
K.V.Finansal Kiral.Borçl.Maliyeti	0,00	0,00	0,00
32-TİCARİ BORÇLAR	14.001.211,56	8.203.835,34	11.253.418,41
Satıcılar	12.274.618,06	6.918.349,76	10.500.157,69
Dış Satınalma Borçları	1.726.593,50	1.285.485,58	753.260,72
33-DİĞER BORÇLAR	6.970.887,30	296.328,71	352.770,01
Koç Holding Cari Hesabı	29.602,66	32.450,00	18.446,23
Personele Borçlar	31.169,88	263.878,71	299.149,13
Diğer Çeşitli Borçlar	6.910.114,76	0,00	35.174,65
36-ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ.YÜK.	387.943,15	409.311,51	610.545,75
Ödenecek Vergi ve Fonlar	246.053,63	244.593,78	404.565,21
Ödenecek Sosyal Güv. Kes.	131.137,64	152.231,76	198.026,87
Ödenecek Diğer Yükümlülükler	10.751,88	12.485,97	7.953,67
37-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	887.186,73	1.615.657,73	707.809,18
Maliyet Giderleri Karşılığı	887.186,73	1.615.657,73	707.809,18
4-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	59.935.986,72	62.326.796,02	55.228.122,88
40-MALI BORÇLAR	58.921.029,19	60.883.441,18	53.285.466,70
Banka Kredileri	58.803.977,40	60.863.740,02	53.285.466,70
U.V.Finansal Kiralama Borçları	123.734,07	20.420,24	0,00
U.V.Finansal Kiralama Borçlanma Ma	-6.682,28	-719,08	0,00
47-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	1.014.957,53	1.443.354,84	1.942.656,18
Kıdem Tezminat Karşılığı	1.014.957,53	1.443.354,84	1.942.656,18
5-ÖZKAYNAKLAR	40.577.508,14	68.160.962,74	109.797.352,28
50-ÖDENMİŞ SERMAYE	57.089.204,25	87.089.204,25	127.089.204,25
Sermaye	45.000.000,00	75.000.000,00	115.000.000,00
Ödenmemiş Sermaye	0,00	0,00	0,00
Sermaye Düzeltme Olumlu Farkları	12.089.204,25	12.089.204,25	12.089.204,25
52-SERMAYE YEDEKLERİ	7.647.146,34	7.647.146,34	7.647.146,34
Hisse Senetleri İhraç Primleri	7.647.146,34	7.647.146,34	7.647.146,34
57-GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	3.721.574,28	3.721.574,28	3.721.574,28
Geçmiş Yıl Karları	3.721.574,28	3.721.574,28	3.721.574,28
58-GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	-12.274.660,61	-27.880.416,73	-30.296.962,13
Geçmiş Yıl Zararları	-12.274.660,61	-27.880.416,73	-30.296.962,13
59-DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	-15.605.756,12	-2.416.545,40	1.636.389,54
Dönem Net Karı	-15.605.756,12	-2.416.545,40	1.636.389,54
PASİF GENEL TOPLAMI	133.545.694,82	180.537.892,05	201.750.018,51

KAYNAKÇA

Acındı , Alper, “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi”, İstanbul Teknik Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İşletme Mühendisliği Anabilim Dalı, İşletme Mühendisliği Programı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007.

Akgül, Başak Ataman, Türk Denetim Kurumları, İstanbul, Türkmen Yayınevi, 2000.

Aktuğlu, Mehmet Ali, Denetleme ve Revizyon, İzmir, Bilgehan Basımevi, 1986.

Argun, Doğan Ve Başak Ataman Akgül, İç Denetim, Türk İşletmelerinde Uygulanmasına İlişkin Bir Anket Çalışması, Süryay, İstanbul, 1998.

Aydemir, İsmail, Kaygusuzoğlu, Mehmet vd., Muhasebe Denetimi, Lisans Yayıncılık, 1. Baskı , İstanbul, 2008.

Bakır, Mehmet, Denetim, Dilara Yayınevi, Trabzon, 2003.

Bakır, Mehmet, Denetim ve Meslek Hukuku, Düzenlenmiş 6. Baskı, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2011.

Bozkurt, Nejat, Muhasebe Denetimi, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti, İstanbul, 2006.

Chapman, Christy; Anderson, Urton; Impelementing The Professional Practices Framework, Florida, The Institute of Internal Auditors, 2003.

Chun, Cai, “On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions”, *Managerial Auditing Journal*, Vol.12, No.4,5, p.247-250. 1997.

Çakmak, Nezaket, “İşletmelerde İç ve Dış (Bağımsız) Denetim Faaliyetleri ve Bankalarda Uygulanışı” Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli, 2006.

Deloitte UFRS Cep Kitapçığı, İstanbul, 2010.

Doğan, Burcu, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-Basel I Etkileşimi ve İşletmelerde İç Denetim” , Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uşak, 2009.

Donald H. TAYLOR, G. William GLEZEN, “Auditing: An Assertions Approach”, Seventh Edition, John Wiley&Sons, 1997.

Dunn, John , Auditing Theory and Practice, Prentice-Hall, United Kingdom. 1991.

Erol, Ahmet, Finansal Kurumların Denetim ve Vergilendirilmesinde Özellikli Durumlar, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000.

Eşkazan, Ali Rıza , “Yeni Yasal Düzenlemeler Işığında İç Denetim”, İç Denetim, Yaz 2005, Sayı:12, s.33-35. 2005.

Flesher, Dale L. Ve Jeffrey S. Zanzig, “Management accountants Express a desire for change in the functioning of internal auditing”, Managerial Auditing Journal, 15/7, s.331-337. 2000.

Güney, Adem., “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi: Küçük ve Orta Büyüklükteki İnşaat İşletmelerinde Pilot Bir Araştırma”, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009.

Güredin, Ersin, Denetim, Geliştirilmiş 7. baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 1997.

Güredin, Ersin , Denetim ve Güvence Hizmetleri, Arıkan Basım, İstanbul: 2007.

Güven, Mehmet Fatih, “İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Yeri ve Önemi”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe – Finansman Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008.

Johnson, Howard J. “The Internal Audit Widget”, Internal Auditor, April, p:47-49.1992.

Kalbers, L. P. Ve T.J. Fogarty , “Professionalism and its consequences:a study of internal auditors”, Auditing:A Journal of Practice and Theory, Vol.14, No.1,p.64-86.1995.

Kaya, Ünzüle, Gıda Pazarlama Ve Dağıtım İşletmelerinde İç Denetim, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Programı , Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2005.

Kepekçi, Celal, İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:251/17, 1982.

Kepekçi, Celal , *Bağımsız Denetim*, 4. Baskı, Siyasal, Ankara.2000.

Köksal, Erhan, “Türkiye’de Merkezi Hükümetin Taşra Örgütünü Denetimi”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt.7, Sayı.1,s.45-54 Ankara 1974.

Memiş, Mehmet Ünsal, “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması”, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana, 2006.

Özbek, Çetin; “İç Denetimde Yeni Uygulamalar”, İç Denetim Kongresi Kitapçığı, s.3-7, 2003.

Özcelik, Hayerttin, “İşletmelerde Toplam Kalite Yönetimi Uygulaması ve İç Denetim İlişkisi”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Uluslararası Kalite Yönetimi Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008.

Özeren, Baran, “İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları”, İnceleme, Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ağustos, Ankara.2000.

Pickett, K. H. Spencer; The Internal Auditing Handbook, 4th Edition, England, Willey and Sons, s.5-12.2000,

Sağlar, Jale “Bağımsız ve İç Denetimde Kalite Kontrolü:Bağımsız Denetim Firmaları ile Büyük Sanayi İşletmeleri Üzerinde İki Farklı Saha Araştırması”, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana.2003.

Schleifer, Lydia L.F. Ve Mary Brady Greenawalt, “The internal auditor and the critical thinking process”, Managerial Auditing Journal, 11/5, s.5-13. 1996.

Sönmez Adnan, Berberoğlu, P. Başak ve Ersoy Ayten, “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması,” Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı 9,s.79-92, 2005.

Tuan, A. Kadir ve Jale Sağlar , “İç denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:7, Ocak 2004, s.1-16, Fersa, Ankara, 2004.

Uyar, Süleyman, , “İç Denetçi ile Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır?”, *İç Denetim*, Yaz,Sayı:12, s.22-28. 2005.

Uzay, Şaban, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, SPK, Ankara,1999.

Uzay, Şaban , “İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler”, XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe-Eğitim: Eğilim ve Etkileşimler, s.22-32, 21-25 Mayıs 2003.

Uzun, Ali Kamil., “Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü”, Active Dergisi, Kasım-Aralık 2009, 62.Sayı s.32-43,İstanbul, 2009.

Uzun, Ali Kemal, “ Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi”, Active Dergisi, Nisan-Mayıs 1999 Sayısı. s. 20-24. İstanbul, 1999.

Yılandı, Münevver, “Denetim Komitesinin İç Denetim Etkinliğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü”, Muhasebe ve Denetime Bakış, s.23-35, Ocak 2003.

İNTERNET KAYNAKLARI

Kaya, Bertan, (TCMB İç Denetçisi) “İç Denetim Nedir ?” Erişim: 15/05/2011
<http://www.bertankaya.net/>.

Uzun, Ali Kamil. “İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Başlatılmasında Başarı Faktörleri”,<http://www.denetimnet.net/Pages/isletmelerdeicDenetimFaaliyetininBaslatilmasindaBasariFaktorleri.aspx> , Erişim Tarihi 12.05.2011.

http://www.koc.com.tr/Yatirimci_Iliskileri/Kurumsal_Kimlik_ve_Kurumsal_Yonetim/Pages/KurumsalKimlikveKurumsalYonetim.aspx, Koç Holding A.Ş. Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporu, Erişim Tarihi: 10.12.2011, Saat:15:00.

<http://www.harranova.com.tr>, Erişim Tarihi: 10.12.2011, Saat:18:00.

www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi: 08.09.2011, Saat:14:00.

www.tide.org.tr, Erişim Tarihi: 10.11.2011, Saat:18:00.

www.tuik.gov.tr, Erişim Tarihi: 11.12.2011, Saat:18:00.

ÖZET

Başarılı ve büyük her işletmenin sağlıklı bir iç denetim sistemi olması gerekir. Böyle bir sistem hem işletme hissedarlarına hem karar alıcılara hem de işletme çalışanlarına yön gösterir ve sağlıklı kararlar alınmasına katkı sağlar. Denetleme kavramı planlanan hedeflere ilerleme yolunda en önemli başarı ölçme kriteridir. Dolayısıyla, hangi sektörde faaliyet gösterirse gösterecek tüm işletmelerin etkin bir iç denetleme mekanizmasına ihtiyaçları vardır.

Bu tez üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm, denetimin kavramını, son zamanlardaki gelişimini açıklamakta, denetim ilkeleri, standartları ve türlerini tartışmakta ve işletmeler açısından önemi aktarmaktadır. İkinci bölüm, iç denetimin nasıl uygulandığını göstermektedir. Bu bölüm iç denetimin uygulanış şekli ile ilgili olup işletmenin politika ve prosedürleri ile olan uyumunu aktarmaktadır. Bu bölüm aynı zamanda denetim komitesini, iç denetimin standartlarını, iç denetçileri, onların sorumluluklarını, hangi yollarla idare ve yönetim kurullarını bilgilendirdikleri konularını aktarmaktadır. Bir örnek olay incelemesi olarak üçüncü bölüm, Şanlıurfa'da tarım ve hayvancılık üzerine faaliyet gösteren Harranova Besi ve Tarım Ürünleri A.Ş.'de iç denetim sürecinden verileri özetlemekte ve sunmaktadır. Bu bölüm, iç denetimin bir işletmenin çalışması ve gelişmesi için oynadığı kritik role işaret etmektedir.

Bu tezin iki önemli amacı vardır. Birinci amacı işletmelere hedeflerini gerçekleştirmek için iç denetim mekanizmasının önemi ve gerekliliğin aktarılmasıdır. İkinci amaç ise iç denetimin önemine dayanarak gerçek yaşam deneyimi sunan aktif bir işletmenin verilerini kullanarak teori ile pratik arasında bir köprü oluşturmaktır.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Bağımsız Denetim, Denetim

ABSTRACT

Internal auditing system is an essential part of all successful and big firms since this system provides guidelines for shareholders, decision makers and employees to come up with sound and profitable policies. Audit concept is the most important success measuring instrument of the way to the planned targets. Thus, regardless of the type of industry, each firm needs an effective internal auditing mechanism.

This thesis has three sections. The first section defines the concept of auditing, its evolution in the last decades, discusses the principals ,standards and different types of it, and then shows its significance for firms. The second section demonstrates how internal auditing is executed. This section deals with operational aspect of internal auditing and addresses compliance with the company's policies and procedures. This section also addresses audit committee, internal audit standards, internal auditors, their responsibilities, and in what way they advise management and board of directors. As a case study, the third section summarizes and presents evidence of internal audit process from Harranova Besi ve Tarım Ürünleri A.Ş. which specializes in livestock and agricultural production in Sanliurfa. This section indicates the critical role that internal auditing plays for a company to operate and grow.

As such, this thesis has two main goals. First, it intends to draw attention to the necessity of internal auditing mechanism for a company to accomplish its objectives. Second, it aims to bridge theory with practice by utilizing data from an operating company thereby offering real life experience regarding the importance of internal auditing.

Keywords : Internal Audit, Independent Audit, Audit

